CORPUL EXPERŢILOR CONTABILI ŞI CONTABILILOR AUTORIZAŢI DIN ROMÂNIA

Măria Mădălina GIRBINĂ • Ştefan BUNEA

Catedra de Contabilitate Internaţională şi Informare Financiară
Academia de Studii Economice din Bucureşti

SINTEZE, STUDII DE CAZ ŞI TESTE GRILĂ PRIVIND APLICAREA IAS (REVIZUITE) - IFRS

VOLUMUL I

- Ediţia a 3-a, revizuită -

Colecţia Standarde Internationale de Contabilitate

Editura CECCAR, Bucureşti, 2007

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
GÎRBINĂ, MĂDĂLINA

Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) - IFRS /Măria Mădălina Gîrbină, Ştefan Bunea. - Ed. a 3-a, rev. - Bucureşti: Editura CECCAR, 2007-
3 voi.
ISBN 978-973-8414-30-3

Voi. l - 2007. - ISBN 978-973-8478-98-5 I.

Bunea, Ştefan

657

Redactor: Elena MARINESCU

Tipărit la Tipografia Everest 2001
www.everest.ro

CUPRINS

Prefaţă 7

CAPITOLUL l întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare (IAS 1)

1.1. Coordonatele europenizării şi internaţionalizării sistemului contabil românesc..... 10

1.2. Cererea şi oferta de informaţie contabilă în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate..... 18

1.2.1. Cererea de informaţii contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate 18

1.2.2. Oferta de informaţii contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate 22

1.2.2.1. Bilanţul contabil si poziţia financiară a întreprinderii..... 23

1.2.2.2. Contul de profit si pierdere şi performanţa financiară a întreprinderii..... 42

1.2.2.3. Situaţia variaţiei capitalurilor proprii..... 57

1.3. Rezumat..... 66

1.4. Rezolvări ale exerciţiilor 69

1.5. Teste grilă de autoevaluare 72

CAPITOLUL 2 Stocurile şi lucrările în curs de execuţie (IAS 2 şi **IAS** 11)

2.1. Delimitări şi evaluări privind stocurile..... 78

2.1.1. Delimitări privind stocurile..... 78

2.1.2. Evaluarea stocurilor..... 79

2.2. Delimitări şi evaluări privind contractele de construcţii 105

2.2.1. Delimitări privind contractele de construcţii 105

2.2.2. Veniturile aferente contractelor de construcţii..... 107

2.2.3. Costurile aferente contractelor de construcţii..... 108
2.2.4. Metoda terminării lucrărilor..... 109
2.2.5. Metoda procentului de avansare 113
2.2.6. Care sunt condiţiile în care se recomandă utilizarea metodei procentului de avansare sau a metodei terminării lucrărilor? 118
2.2.7. Recunoaşterea pierderilor din contracte..... 121
2.3. Rezumat..... 124
2.4. Rezolvări ale exerciţiilor 125
2.5. Teste grilă de autoevaluare..... 128

CAPITOLUL 3
Venituri (IAS 18)

3.1. Principalele categorii de venituri ce cad sub incidenţa normei IAS 18..... 134
3.1.1. Recunoaşterea veniturilor..... 136
3.1.1.1. Recunoaşterea veniturilor din vânzarea bunurilor ... 136
3.1.1.2. Recunoaşterea veniturilor din prestarea de servicii.... 140
3.1.2. Identificarea tranzacţiilor..... 140
3.1.3. Evaluarea veniturilor 141
3.2. Vânzările pe credit 142
3.3. Veniturile din dobânzi şi dividende 151
3.4. Recunoaşterea veniturilor şi dezideratul convergenţei contabile internaţionale. Proiecte în curs 158
3.5. Rezumat..... 160
3.6. Rezolvări ale exerciţiilor 162
3.7. Teste grilă de autoevaluare..... 163

CAPITOLUL 4 Imobilizările corporale şi necorporale (IAS **16 şi IAS** 38)

4.1. Definirea şi evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale şi necorporale..... 174

4.1.1. Definirea şi recunoaşterea imobilizărilor corporale şi necorporale 174
4.1.2. Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale şi necorporale... 180
4.2. Contabilizarea cheltuielilor ulterioare privind imobilizările corporale şi necorporale 206
4.3. Amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale..... 210
4.3.1. Definirea amortizării imobilizărilor corporale şi necorporale 210
4.3.2. Durata de amortizare a imobilizărilor corporale şi necorporale 211
4.3.3. Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale si necorporale..... 214
4.3.4. Metode de amortizare a imobilizărilor corporale şi necorporale 216
4.4. Evaluarea posterioară recunoaşterii iniţiale 222
4.4.1. Prelucrarea de referinţă 222
4.4.2. Cealaltă prelucrare autorizată 224
4.5. Rezumat..... 236
4.6. Rezolvări ale exerciţiilor 239
4.7. Teste grilă de autoevaluare..... 249

CAPITOLUL 5
Deprecierea activelor, active necurente deţinute pentru vânzare şi abandonurile de activităţi (IAS 36 şi IFRS 5)

5.1. Identificarea activelor care au înregistrat pierderi de valoare 260
5.1.1. Sursele externe de informaţii 261
5.1.2. Sursele interne de informaţii..... 263
5.2. Calculul valorii recuperabile şi a pierderii de valoare a unui activ..... 265
5.2.1. Valoarea justă minus costurile de cesiune 267
5.2.2. Valoarea de utilitate 268
5.3. Contabilizarea pierderii de valoare 275

5.3.1. Contabilizarea pierderii de valoare pentru un activ 275
5.3.2. Calculul valorii recuperabile şi contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT 278
5.3.2.1. Noţiunea de Unitate Generatoare de Trezorerie (UGT) 278
5.3.2.2. Calculul şi contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT 281
5.4. Reluarea pierderilor de valoare 285
5.5. IFRS 5 „Active necurente deţinute pentru vânzare şi întreruperi de activităţi" 306
5.5.1. Clasificarea unui activ necurent ca deţinut în vederea vânzării 307
5.5.2. Activele necurente achiziţionate clasificate ca deţinute în vederea vânzării 310
5.5.3. Evaluarea şi prezentarea în situaţiile financiare a activelor destinate cedării 311
5.5.4. Abandonul de activităţi 320
5.6. Rezumat 321
5.7. Rezolvări ale exerciţiilor 326
5.8. Teste grilă de autoevaluare 329
Răspunsurile la testele grilă de autoevaluare 334
Bibliografie 335

Prefaţă

Ritmul de dezvoltare a raportării financiare se accelerează după o curbă exponenţială în ultimii ani, mai ales după reforma organismului internaţional de normalizare - IASC, devenit din 2000 „Consiliul Standardelor Internaţionale de Contabilitate" (IASB). începând cu l ianuarie 2005, tuturor companiilor cotate din Uniunea Europeană li se cere să fie în acord cu noile produse normalizatoare ale organismului internaţional. Trecerea la sistemul contabil bazat pe standarde IFRS, a tuturor acestor întreprinderi, a creat si creează un adevărat şantier financiar de adaptare şi de punere în aplicare a politicilor de recunoaştere, măsurare şi prezentare, situate în sfera raportării.

România este în pragul declanşării celui de-al treilea val de reforme contabile, la începutul anului 2006. Pentru un număr limitat de întreprinderi si instituţii va fi vorba despre aplicarea unui referenţial bazat pe standarde internaţionale de raportare financiară, în sensul extins al acestei sintagme: IFRS-uri propriu-zise, lAS-uri revizuite sau nu, interpretări asociate standardelor I AS (SIC), revizuite sau nu, si interpretări asociate standardelor IFRS (IFRIC). Amplul proces de elaborare de noi standarde IFRS, de interpretări IFRIC, de revizuire a unor standarde IAS sau a unor interpretări SIC este în plină efervescenţă. Peste întregul şantier de raportare financiară plutesc două procese de convergenţă: cel de profundă adâncime - între standardele internaţionale şi cele americane - si cel de o imensă întindere -între referenţialele naţionale şi cel internaţional. Nu vrem să sugerăm, neapărat, că Turnul Babei al contabilităţilor din diversele ţări ale mapamondului va fi înlocuit de un „esperanto contabil" cu semnificative accente americane, dar o atare alternativă să nu ne mire prea mult. Revenind la cazul ţării noastre şi la cel de-al treilea val de reforme contabile care o vor caracteriza în curând, să precizăm că majoritatea agenţilor economici vor aplica de la l ianuarie, anul viitor, reglementări contabile armonizate integral cu directivele europene (a IV-a şi a VH-a). Este de aşteptat abrogarea ordinelor OMFP 94, din 2001, şi OMFP 306, din 2002, deşi urmele lor vor mai dăinui în ordinul care le înlocuieşte. Oricum, vom combate naivitatea să alimentăm ideile că „ordinul compozit" ce va rezulta ar reprezenta standarde contabile europene care, în treacăt fie spus, nici nu există.

Ora intrării României în Uniunea Europeană se apropie, iar domeniul nostru de reflecţie şi de aplicaţii profesionale nu are cum să rateze un atare examen.

Apariţia unor lucrări de contabilitate, axate pe o abordare europeană şi internaţională se constituie, în ţara noastră, deocamdată, într-un eveniment ce nu poate să primească decât unda verde din partea utilizatorilor şi preparatorilor de conturi, experţilor contabili şi auditorilor, studenţilor şi cadrelor didactice universitare.

O astfel de apariţie, găzduită de Editura CECCAR, este si lucrarea tinerilor şi talentaţilor universitari Măria Mădălina Gîrbină şi Ştefan Bunea, ambii membri ai Catedrei de Contabilitate Internaţională şi Informare Financiară din Academia de Studii Economice Bucureşti, în produsul lor editorial „Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS revizuite şi IFRS", cei doi autori aduc prinosul lor de cunoaştere şi de pedagogie în analiza referenţialului internaţional şi în susţinerea lui cu aplicaţii practice şi teste. Totul este realizat sub marca unei excelente calităţi şi unei ancorări cu totul remarcabile la realitatea mondială. Lucrarea lor nu trebuie să lipsească din bibliotecile noastre personale. Deşi tineri, ei au bătut deja, de câţiva ani, la porţile consacrării. Şi au intrat pe uşa din faţă. Nu risc nimic, dimpotrivă, îmi face plăcere, să pariez că Mădălina şi Ştefan vor însemna, în curând, două nume de rezonanţă majoră în gândirea contabilă românească.

Profesor universitar doctor
Niculae FELEAGĂ

16 octombrie 2005

CAPITOLUL l

/v

întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare (IAS 1)

1.1. Coordonatele europenizării şi internaţionalizării sistemului contabil românesc

Sistemul contabil al unei ţări este influenţat de o serie de factori precum sistemul juridic, modul de finanţare dominant al agenţilor economici, sistemul fiscal, nivelul de inflaţie, sistemul economic, politic etc. Din această cauză există diferenţe semnificative de la un sistem contabil naţional la altul.

Practic, pot fi identificate diferenţe la toate nivelele unui sistem contabil: la nivelul organismelor de normalizare contabilă, la nivelul organizării şi exercitării profesiei contabile, la nivelul terminologiei utilizate, la nivelul corpului de principii contabile, la nivelul convenţiilor de evaluare, la nivelul practicilor de întocmire a situaţiilor financiare şi de comunicare financiară.

întreprinderile mici şi mijlocii domină numeric economia unei ţări, dar au o contribuţie relativ redusă la formarea avuţiei naţionale. Acestea reprezintă structurile economice care apără cel mai bine specificul naţional, cultura, comportamentele economice şi sociale.

întreprinderile mari au sau pot avea, în cele mai multe din cazuri, vocaţie internaţională. Astfel de întreprinderi îşi desfăşoară activitatea într-o economie globalizată, care se caracterizează prin internaţionalizarea pieţelor şi a fluxurilor de capitaluri. Puterea economică a unor astfel de întreprinderi multinaţionale o depăşeşte în anumite cazuri pe cea a unor ţări europene dezvoltate.

Diferenţele dintre sistemele contabile generează dificultăţi de acceptare a situaţiilor financiare întocmite de întreprinderi pentru utilizatori care acţionează într-un mediu sensibil diferit de cel al ţării de origine a întreprinderii respective.

Soluţiile pentru înlăturarea dificultăţilor de acceptare ar putea consta fie în retratarea situaţiilor financiare, potrivit referenţialului contabil recunoscut de destinatarii acestora, fie în elaborarea situaţiilor financiare pe baza unui **referenţial contabil recunoscut la nivel internaţional.**

Conform OMF nr. 1121/2006, în ţara noastră, începând cu l ianuarie 2007, societăţile cotate pe o piaţă reglementată sunt obligate să aplice

referenţialul I AS-IFRS pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate. Societăţile bancare vor continua să aplice IAS/IFRS (pentru ele obligaţia există de la l ianuarie 2006). Celelalte societăţi de interes public pot aplica acest referenţial opţional, neexistând o obligaţie legală în acest sens.

Europenizarea este susţinută de armonizarea sistemului contabil naţional cu directivele europene. Armonizarea contabilă internaţională este procesul prin care regulile sau normele contabile naţionale, diferite de la o ţară la alta, sunt perfecţionate pentru a fi făcute comparabile.

Referenţialul european este reprezentat de un set de directive emise de Comisia Europeană:

1. Directiva a IV-a, adoptată în 1978 oferă statelor membre ale Uniunii Europene o serie de opţiuni privind formatele situaţiilor financiare (cunoscute şi sub denumirea de documente contabile de sinteză), regulile de evaluare şi cerinţele privind comunicarea financiară pentru întreprinderile individuale.

Existenţa, în această directivă, a unui număr important de opţiuni a dus la menţinerea, în mare parte, a diferenţelor între sistemele contabile ale ţărilor Uniunii Europene.

2. Directiva a VH-a, adoptată în 1983, *vizează* regulile de întocmire a situaţiilor financiare la nivelul grupurilor de societăţi (conturi consolida te).

3. Directiva a VUI-a care *vizează* modul de exercitare a profesiei contabile.

în ultimii ani, directivele europene au suportat modificări pentru a permite aplicarea referenţialului IAS-IFRS de către societăţile cotate din cadrul UE (modificări semnificative ale Directivelor a IV-a si a VH-a au fost realizate prin Directiva 51 din 2003). Astfel, toate societăţile cotate sunt obligate să aplice referenţialul IFRS în conturile consolidate începând din anul 2005'. Statele membre pot autoriza sau impune utilizarea acestui referenţial şi în conturile consolidate ale societăţilor necotate sau chiar în conturile individuale.

Asimilând normele IFRS, Europa a dorit să se doteze cu un referenţial contabil care îi lipsea. Acest nou limbaj contabil care se *bazează mai* degrabă

[1] Regulamentul 1606/2002, aprobat de Parlamentul Europei privind aplicarea normelor contabile internaţionale, publicat în Jurnalul oficial al Comunităţilor Europene, din 11 septembrie 2002.

pe principii generale decât pe reguli detaliate şi privilegiază o analiză a substanţei operaţiilor şi evenimentelor, constituie o veritabilă revoluţie contabilă. Adoptarea sa va avea puternice consecinţe asupra comunicării financiare şi a politicilor operaţionale ale unor categorii de întreprinderi.

în prezent, dovada armonizării contabilităţii româneşti cu directivele europene o constituie OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementrilor contabile conforme cu directivele europene (directivele a IV-a şi a VH-a). OMFP 1752/2005 este obligatoriu de aplicat de toate întreprinderile în relaţia cu autoritatea statului (inclusiv întreprinderile care au obligaţia sau optează să aplice referenţialul IAS şi IFRS)

Internaţionalizarea este susţinută de armonizarea sistemului contabil românesc cu elementele referenţialului contabil internaţional sau implementarea directă a elementelor referenţialului contabil internaţional.

Acest referenţial cuprinde:

- un cadru contabil conceptual (care stabileşte obiectivele situaţiilor financiare, defineşte elementele situaţiilor financiare, stabileşte criteriile de recunoaştere a acestora, prezintă caracteristicile cali tative ale situaţiilor financiare etc);
- un pachet flexibil de standarde contabile internaţionale (IAS: Inter national Accounting Standard) şi de standarde internaţionale de raportare financiară (IFRS: Internaţional Financial Reporting Standards);
- un pachet flexibil de interpretări referitoare la unele dintre subiec tele standardelor contabile internaţionale (SIC şi IFRIC).

Referenţialul contabil internaţional este produsul organismului internaţional de normalizare „Consiliul internaţional al standardelor contabile" (International Accounting Standards Board: **IASB).** înfiinţat în 1973, acest organism a avut ca obiective elaborarea şi publicarea, în interesul publicului, de standarde contabile internaţionale ce trebuie să fie respectate cu ocazia prezentării situaţiilor financiare, precum şi asigurarea acceptării şi aplicării acestor norme la nivel mondial.

Standardele internaţionale pot fi aplicate numai întreprinderilor mari (în special grupuri de societăţi), care au vocaţie internaţională şi care sunt influenţate sau sunt chiar consecinţele fenomenelor de mondializare şi de globalizare. Situaţiile financiare ale unei întreprinderi, indiferent de ţara de

origine, întocmite conform Standardelor Contabile Internaţionale, vor fi acceptate pe orice piaţă de capital din lume (cu excepţia pieţelor din SUA si Canada unde sunt acceptate la acest moment doar normele naţionale).

Recenta extindere a Uniunii Europene ca şi perspectiva adoptării unei constituţii comunitare nu fac decât să confirme necesitatea asigurării transparenţei în comunicarea financiară, cu atât mai mult cu cât asistăm, în ultima vreme, la un pronunţat proces de dereglementare a pieţelor financiare.

Printr-o declaraţie comună de convergenţă, FASB si IASB s-au angajat să reducă la maxim diferenţele dintre referenţialele lor. Uniunea Europeană nu putea sta deoparte în faţa unui asemenea proces, astfel că a emis, în anul 2002, o reglementare care stipulează că toate societăţile cotate vor trebui să aplice referenţialul IFRS în conturile consolidate începând din anul 2005, dar care lasă statelor membre şi posibilitatea de a autoriza sau impune utilizarea acestui referenţial în conturile consolidate ale societăţilor necotate sau chiar în conturile individuale.

Asimilând normele IFRS, Europa a dorit să se doteze cu un referenţial contabil care îi lipsea. Acest nou limbaj contabil care se bazează mai degrabă pe principii generale decât pe reguli detaliate şi privilegiază o analiză a substanţei operaţiilor şi evenimentelor, constituie o veritabilă revoluţie contabilă. Adoptarea sa va avea puternice consecinţe asupra comunicării financiare si a politicilor operaţionale ale unor categorii de întreprinderi.

Armonizarea organizării pieţelor financiare europene a determinat UE să ia o serie de decizii, între care si pe aceea privind alegerea unui referenţial contabil unic care ar trebui să permită întreprinderilor europene să vorbească aceeaşi limbă în materie de informare financiară[2].

Adoptarea de către Uniunea Europeană a referenţialului IFRS este rezultatul unei opţiuni strategice ce răspunde obiectivului de convergenţă şi presupune o serie de constrângeri de timp si de resurse.

Pentru asimilarea referenţialului IFRS, la nivel comunitar, a fost creat un mecanism care are ca funcţie principală supervizarea adoptării noilor norme şi interpretări, precum si asigurarea conformităţii cu directivele euro-

[2] într-o comunicare asupra strategiei UE în materie de informare financiară, a Comisiei Europene din anul 2000, s-a stabilit că vor fi avute în vedere, pentru început, 6700 de societăţi europene cotate ce totalizau la sfârşitul exerciţiului 2000 o capitalizare bursieră de 6.175 mld. de euro. Dacă sunt luate în considerare şi filialele, atunci aproape 30.000 de entităţi vor fi afectate de schimbare.

pene. Mecanismul de implementare are o componentă politică şi reglementară şi una tehnică.

Componenta politică este asigurată de Comitetul de Reglementare Contabilă Europeană (Accounting Regulation Committee - ARC) alcătuit din reprezentanţi ai tuturor statelor membre. El emite avize asupra adoptării normelor de către UE şi stabileşte data de intrare în vigoare a acestora, în anul 2003, ARC s-a pronunţat în favoarea tuturor normelor şi interpretărtilor emise de IASB, cu excepţia normelor IAS 32 şi IAS 39. Sarcina ARC este de a stătuta la nivelul Uniunii Europene ultimele norme, reviziuri şi interpretări emise de IASB până la l ianuarie 2005.

Componenta tehnică este asigurată de un comitet tehnic intitulat EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) care trebuie să furnizeze UE asistenţa şi competenţele necesare evaluării normelor. Acesta este constituit dintr-un grup de experţi din rândul profesiei contabile, organismelor de normalizare, utilizatorilor, organismelor de supraveghere şi de reglementare a pieţelor.

Principalele funcţii ale EFRAG sunt:

(i) coordonarea organismelor de normalizare, a profesiei contabile şi a utilizatorilor pentru a contribui la procesul de elaborare a normelor IFRS prin emiterea de comentarii asupra normelor şi interpretărilor şi aducerea acestora în atenţia IASB;

(ii) să asiste Comisia Europeană în procesul de asigurare a conformităţii directivelor europene cu referenţialul IFRS prin elaborarea de propuneri în acest sens;

(iii) să emită avize tehnice privind asimilarea sau respingerea în cadrul UE a normelor şi interpretărilor publicate;

(iv) să identifice insuficienţele referenţialului IFRS, să le înscrie în agenda de lucru a IASB şi să elaboreze instrucţiuni specifice.

Criza recentă provocată cu ocazia asimilării normelor I AS 32 şi I AS 39 privind instrumentele financiare a scos la iveală dificultăţile Uniunii Europene în a-şi valorifica eficient punctul de vedere în sistemul complex de normalizare contabilă în care s-a angajat. Grupurile de pe lângă Comisia Europeană au întreprins eforturi în vederea revizuirii componenţei şi funcţionării IASB.

***Mecanismul de asimilare a IFRS la nivelul** UE*

Organism de adoptare		Organism de supraveghere
		Comisia Europeană
Comitetul de adoptare al normelor	Comitetul de aplicare a normelor	ESC (European Securities Committee)
CRC European	EFRAG	CESR (Committee ofthe European Securities Regulators)

Pentru a face referenţialul IFRS aplicabil în cadrul UE, directivele contabile au fost revizuite. Aceste revizuiri vor trebui să fie transpuse în dreptul contabil al fiecărui stat membru înainte de l ianuarie 2005.

în cadrul UE au fost create, în iulie 2001, două comitete strategice. Primul, ESC (European Securities Committee - Comisia Europeană de Valori Mobiliare, echivalentul SEC din SUA), alcătuit din reprezentanţi ai statelor membre, trebuie să consilieze Comisia Europeană asupra ansamblului reglementărilor privind valorile mobiliare.

Cel de al doilea, CESR (Committee of European Securities Regulators), este un organism independent alcătuit din reprezentanţi ai autorităţilor de reglementare din ţările membre si care contribuie la ameliorarea coordonării normalizatorilor naţionali, jucând totodată si rolul de consilier tehnic pe lângă Comisia Europeană. El are drept principal obiectiv garantarea unei mai bune coerenţe în aplicarea noii legislaţii europene si în coordonarea acţiunilor autorităţilor de tutelă ale statelor membre.

în Franţa, întreprinderile obligate să aplice IFRS în conturile consolidate au insistat să poată publica ansamblul situaţiilor financiare, conform

aceluiaşi referenţial, pentru a evita retratările costisitoare. O analiză a CNC (Consiliul Naţional al Contabilităţii) a condus la decizia de amânare a unei asemenea opţiuni până la finalizarea inventarierii şi analizei divergenţelor dintre reglementările naţionale şi regulile IFRS.

Pe termen scurt, s-a găsit o soluţie de compromis, acestor întreprinderi fiindu-le permis să ţină contabilitatea conform IFRS, dar nu şi să publice situaţiile financiare conform acestui referenţial.

în prezent, puţine ţări au tranşat definitiv asimilând opţiunile conţinute în reglementarea europeană. Câteva tendinţe se pot întrezări totuşi, cu câteva excepţii: majoritatea ţărilor membre vor prevedea ca opţiune si nu vor impune utilizarea normelor IFRS în conturile consolidate ale societăţilor necotate.

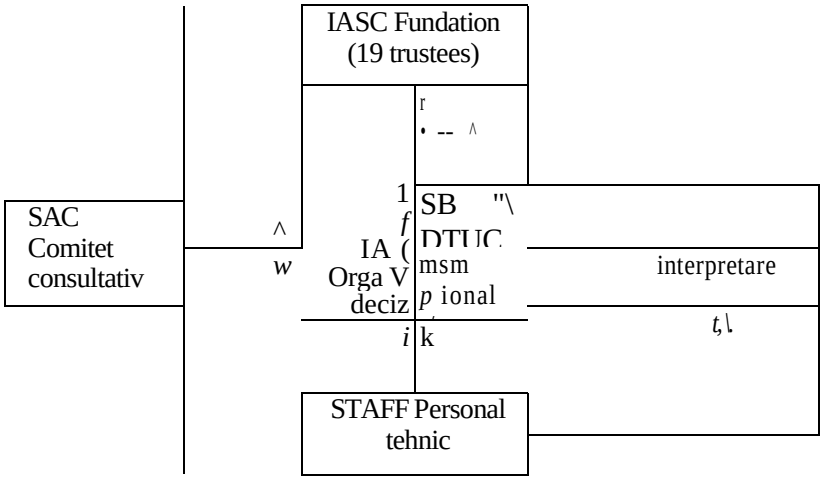
Organizarea IASB a suferit modificări importante în ultimii ani. în aprilie 2001 a fost creat un comitet alcătuit din 19 membrii (numiţi „trustees") care are ca funcţii numirea de membrii ai bordului, responsabilitatea finanţării IASB, schimbarea constituţiei IASB.

Noua echipă a IASB este alcătuită din patru americani, trei britanici, un german, un australian, un canadian, un francez, un sud-african, un suedez şi un japonez. Dizolvarea G4+1 şi sprijinul SEC este mărturia voinţei anglo-saxonilor de a participa activ la lucrările IASB.

IASB dispune de un Comitet Consultativ (SAC - Standards Advisory Council) şi de un Comitet de Interpretare (IFRIC - International Financial Reporting Issues Committee care nu este altul decât fostul SIC - Standing Interpretation Committee).

Membrii SAC sunt aleşi din rândul organismelor care au un interes deosebit pentru informarea financiară. La aceştia se adaugă reprezentanţi ai Comisiei Europene, ai SEC şi ai Financial Services Agency din Japonia în calitate de observatori.

IFRIC este însărcinat cu interpretarea normelor existente. Aceste interpretări sunt supuse IASB pentru aprobare. El este compus din 12 membri, la care se adaugă reprezentanţi ai IOSCO (organismul internaţional al comisiilor de valori mobiliare) şi ai Comisiei Europene în calitate de observatori.



Elaborarea unei norme internaţionale este supusă unei proceduri pre-definite, intitulată „due process", care presupune parcurgerea următoarelor etape (unele dintre ele cu caracter facultativ):

(i) o reflecţie iniţială a echipei tehnice pentru a identifica stadiul cercetării pe tema studiată şi mai ales legătura cu cadrul conceptual;

(ii) studiul comparativ al practicilor si al standardelor naţionale si schimburi de opinii cu normalizatorii în cauză;

(iii) consultarea SAC asupra oportunităţii de a înscrie tema în agenda IASB;

(iv) constituirea unui comitet consultativ (Advisory Group) pentru a consilia IASB în lucrările sale;

(v) publicarea unui document pentru colectarea de comentarii (într-o perioadă de 3 luni);

(vi) publicarea unui proiect de normă sau de revizuire a unei norme şi în anumite cazuri a unor baze pentru concluzii care constituie într-un fel rezumatul concluziilor normalizatorului dar şi reflecţiile şi intenţiile sale;

(vii) analiza şi luarea în considerare a comentariilor primite;

(viii) reflecţii asupra oportunităţii de organizare a unor expuneri publice sau a unor cercetări de teren;

(ix) aprobarea normei de către IASB cu majoritate de voturi (minim 8 din 14);

(x) publicarea normei şi a anexelor acesteia.

1.2. Cererea şi oferta de informaţie contabilă în cazul întreprinderilor care aplică Sstandardele Internationale de Contabilitate

1.2.1. l Cererea de informaţii contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de C ontabilitate

Utilizatorii situaţiilor financiare întocmite si publicate de întreprinderi se împart în **utilizatori externi şi utilizatori interni.**

A. Utilizatorii externi:

1) Finanţatorii întreprinderii: a)

Investitorii actuali şi potenţiali

Aceştia sunt interesaţi de informaţii precum:

- capacitatea întreprinderii de a realiza câştiguri viitoare;
- dividendele distribuite de întreprindere;
- riscul asociat investiţiei;
- modul de remunerare al managerilor;
- rezultatul net pe acţiune;
- cotaţiile acţiunii pe diferite pieţe de capital etc.

Exerciţiul l

Sunteţi interesat să deveniţi acţionar la întreprinderea AVÂNTUL S.A. Din surse mai mult sau mai puţin oficiale aflaţi următoarele informaţii:

- *capitalul social al întreprinderii este de 500 mld. lei si a crescut de 5 ori de la data înfiinţării întreprinderii;*
- *întreprinderea a fost întotdeauna profitabilă;*
- *dividendul pe acţiune este de 50.000 lei si este superior divi dendelor aferente majorităţii celorlalte titluri cotate pe piaţa de capital;*
- *întreprinderea a emis în trecut obligaţiuni care în următorii 3 ani se vor converti în acţiuni;*

J

- *managerii întreprinderii sunt remuneraţi în funcţie de profitul obţinut.*

Sunt suficiente informaţiile de mai sus pentru a lua decizia de investire?

b) Creditorii

Aceştia sunt reprezentaţi de creditorii bursieri şi de creditorii bancari.

Creditorii bursieri sunt obligatarii. Aceştia sunt interesaţi să cunoască informaţii precum:

- randamentul şi riscul asociat unei obligaţiuni;
- cotaţiile obligaţiunilor;
- gradul de îndatorare a întreprinderii;
- lichiditatea întreprinderii etc.

Creditorii bancari sunt interesaţi de obicei să cunoască informaţii despre:

- capacitatea de rambursare a împrumuturilor;
- lichiditatea întreprinderii;
- rentabilitatea întreprinderii;
- modul de finanţare a imobilizărilor;
- structura financiară a întreprinderii;
- garanţiile pe care le poate oferi întreprinderea etc.

c) Furnizorii

Aceştia sunt interesaţi să cunoască în ce măsură societatea debitoare va fi capabilă să îşi îndeplinească obligaţiile contractuale. Furnizorii finanţează întreprinderea prin creditul acordat pe perioada cuprinsă între momentul achiziţiei de bunuri, primirii de lucrări şi servicii şi momentul achitării acestora (creditul comercial).

Exerciţiul 2

Sunteţi managerul întreprinderii ALFA, care are ca obiect de activitate producţia şi comercializarea de confecţii. Vă aflaţi în momentul renegocierii contractului cu un client. Din analiza situaţiilor financiare, dar si din alte surse, sunteţi în posesia următoarelor informaţii:

- *clientul şi-a majorat capitalul social prin aport în numerar;*
- *anual este raportat un profit modest;*
- *îndatorarea pe termen scurt este excesivă;*
- *o parte semnificativă din datoriile faţă de furnizori nu a fost achi tată în cursul exerciţiului anterior;*
- *clientul se află în litigiu cu doi furnizori importanţi;*
- *în ultimul exerciţiu financiar clientul a procedat la vânzarea ma sivă de mijloace fixe.*

Veţi decide continuarea relaţiilor contractuale cu acest client?

d) Statul

Acesta poate finanţa întreprinderea prin acordarea de subvenţii pentru investiţii sau de subvenţii de exploatare. Necesarul acestor subvenţii este stabilit prin analize în cadrul cărora informaţia contabilă ocupă un loc privilegiat.

e) Locatorul (în cadrul unui contract de locaţie)

2) **Clienţii**

Aceştia sunt interesaţi să obţină informaţii privind continuitatea activităţii întreprinderii ca o garanţie a continuării contractelor încheiate. Interesul lor vizează de asemenea politica de preţuri şi de servicii (întreţinere şi reparaţii, de exemplu) etc.

Exerciţiul 3

Faceţi parte din delegaţia întreprinderii BUMERANGUL S.A., numită pentru a negocia un contract cu un client din S. U.A. Deoarece preţul produselor oferite de întreprindere este mai mic decât preţul minim admis de legea concurenţei din S. U.A., se apelează la un intermediar (o întreprindere din Israel). Decontarea se vaface printr-un acreditiv. Condiţiile contractuale sunt agreate atât de întreprinderea d-voastră cât si de partea israeliană. La sfârşitul anului creanţa faţă de clientul din Israel este considerată irecuperabilă.

Care credeţi că ar putea fi cauzele unei asemenea situaţii?

3) Partenerii sociali

Aceştia sunt reprezentaţi de salariaţi si de sindicate. Salariaţii sunt interesaţi să cunoască informaţii privind:

- mărimea şi modul de utilizare a profitului;
- informaţii privind performanţele sectoriale (extinderea sau restrân gerea de activităţi);
- continuarea activităţii întreprinderii ca o garanţie a conservării locurilor de muncă;
- investiţiile pe care întreprinderea le face în pregătirea si perfecţio narea profesională a salariaţilor etc.

Sindicatele solicită informaţii privind:

- politica salarială;
- condiţiile de muncă;
- modul de remunerare al managerilor etc.

4) Statul

Acesta, prin administraţia fiscală, solicită informaţii necesare stabilirii bazelor de calcul ale impozitelor si taxelor. Puterea publică este reprezentată, de asemenea, de contabilii naţionali, responsabili de sintezele macro-economice si previziunile la nivel naţional, si statisticieni, responsabili de satisfacerea nevoilor de informare detaliată, dar de interes general.

5) **Alţi utilizatori**

Aceştia sunt reprezentaţi de colectivităţile locale, mişcările ecologiste, organizaţiile de protecţie a consumatorilor, concurenţa, tribunalele etc.

B. Utilizatorii interni;

Aceştia sunt reprezentaţi de **manageri.** Ei apelează la informaţiile contabile care reflectă politicile de exploatare, de investiţii şi de finanţare pentru fundamentarea deciziilor lor.

în acest scop ei folosesc atât informaţiile făcute publice, cât şi informaţii din contabilitatea curentă. Spre deosebire de utilizatorii externi, managerii au acces si la informaţiile din sfera contabilităţii de gestiune (acestea nu sunt făcute publice).

în concluzie, există informaţii contabile de interes comun, dar şi informaţii care interesează doar o anumită categorie de utilizatori.

;;•/£,ᵑ-

1.2.2. *Y* Oferta de informaţii contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate

Oferta de informaţie contabilă, în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate, constă în setul de situaţii financiare pe care acestea sunt obligate să le întocmească şi să le facă publice:

Oferta de informaţie contabilă	
Situaţia financiară	Conţinut
Bilanţul contabil	Descrie poziţia financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de active, datorii şi capitaluri proprii.
Contul de profit şi pierdere	Descrie performanţa financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de venituri şi cheltuieli.
Tabloul fluxurilor de trezorerie	Descrie variaţia trezoreriei de la un an la altul prin fluxurile de încasări şi plăţi aferente diferitelor categorii de activităţi.
Situaţia variaţiilor capitalurilor proprii	Descrie variaţiile în averea proprietarilor întreprinderii.
Politicile contabile şi notele explicative	Deoarece informarea conţinută în celelalte situaţii financiare furnizează o imagine incompletă a poziţiei financiare, a performanţelor şi a mişcărilor de trezorerie ale întreprinderii, informarea necesară pentru a completa imaginile de sinteză referitoare la entitatea descrisă va fi prezentată în note. Informaţia din note poate fi contabilă dar şi extracontabilă. Ea poate să fie furnizată şi în limbajul curent, nu doar cifric, în note se descriu politicile contabile, prelucrările (tratamentele) utilizate pentru măsurarea şi contabilizarea elementelor prezentate în situaţiile financiare, explicaţiile referitoare la incertitudini şi eventualităţi etc.

Conformitatea cu referenţialul contabil internaţional este asigurată dacă sunt aplicate toate normele şi interpretările emise de IASB.

în cazuri extrem de rare, atunci când managementul concluzionează că aplicarea unei cerinţe a unui standard sau interpretări intră în conflict cu obiectivele situaţiilor financiare, abaterea este permisă cu condiţia unei informări corespunzătoare, cu excepţia cazului în care cadrul de reglementare naţional o interzice.

1.2.2.1. Bilanţul contabil şi poziţia financiară a întreprinderii

Din cele expuse anterior, se poate constata că majoritatea categoriilor de utilizatori de informaţie contabilă sunt interesaţi să cunoască informaţii despre:

- volumul şi structura activelor întreprinderii;
- lichiditatea acestor active (capacitatea întreprinderii de a le trans forma în bani într-un orizont de timp);
- structura financiară (raportul dintre capitalurile proprii şi datoriile întreprinderii);
- riscurile pe care si le asumă întreprinderea.

Aceste informaţii sunt oferite de bilanţul contabil şi definesc ***poziţia financiară*** a întreprinderii (potrivit terminologiei cadrului conceptual al IASB).

în prezent, întreprinderile, indiferent de mărimea lor, întocmesc un model de bilanţ listă prin acţiunea OMF1752/2005.0 parte din întreprinderi care nu îndeplinesc condiţiile de mărime stipulate de Ordin vor întocmi situaţii financiare simplificate.

Bilanţul din OMF 1752/2005 nu are ca sursă modelul recomandat de IAS l „Prezentarea situaţiilor financiare", aşa cum ar fi fost de aşteptat, ci unul din modelele recomandate de Directiva a IV-a europeană (model de inspiraţie britanică).

Principalele posturi bilanţiere sunt:

A. Active imobilizate

B. Active circulante

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

E. Active circulante, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

I. Venituri în avans J.

Capital şi rezerve

în bilanţ sunt dispuse mai întâi activele (posturile rubricilor A, B si C), apoi datoriile (posturile rubricilor D, G, H, I), iar pe ultimă poziţie se găsesc capitalurile proprii.

Cum s-ar putea explica preferinţa pentru un asemenea format de bilanţ? Să nu uităm că managerii (cei care stabilesc politicile contabile la nivelul întreprinderii) au fost mandataţi de proprietari (acţionari) să le gestioneze afacerea. Ei, managerii, trebuie să furnizeze periodic, informaţii privind averea proprietarilor.

:C:F§:|jt^ **iazi *ecua-***

Rubricile E şi F reprezintă indicatori economico-financiari, implicaţi în analize şi în fundamentarea unor decizii. Rubrica E reprezintă indicatorul **fond de rulment,** în contextul bilanţului listă, acest indicator se determină astfel:

B + C - D -1 (exclusiv subvenţiile pentru investiţii)

Mai toţi utilizatorii de informaţie contabilă sunt interesaţi să cunoască dacă întreprinderea îşi asigură continuitatea activităţii sau va dispărea într-un viitor apropiat, în general, continuitatea activităţii este asigurată dacă întreprinderea se află în echilibru financiar.

Exemplu: întreprinderea are în planul de investiţii achiziţia unui utilaj (costul de achiziţie este de 200.000.000 lei) a cărei durată de utilizate este de 10 ani. Acest utilaj este un activ pe termen lung (imobilizat).

Finanţarea se va face printr-un credit, întreprinderea are posibilitatea să finanţeze achiziţia utilajului prin credite bancare. Posibilităţile de creditare sunt următoarele:

Varianta 1: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 6 luni, cu o dobândă de 30% pe an;

Varianta 2: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 7 ani, cu o dobândă de 15% pe an;

Varianta 3: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 10 ani, cu o dobândă de 10% pe an.

Care ar fi opţiunea corectă pentru ca întreprinderea să-şi asigure echilibrul financiar?

Dacă întreprinderea ar opta pentru prima variantă, s-ar afla în situaţia ca, după numai 6 luni, să fie obligată să ramburseze creditul. Este foarte probabil ca din exploatarea utilajului pe această perioadă să nu se obţină suficiente lichidităţi pentru a putea rambursa creditul, în plus, costul creditului este mult mai mare decât în cazul celorlalte variante. O astfel de opţiune generează un dezechilibru financiar.

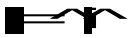
Dacă întreprinderea ar opta pentru varianta 2, ar trebui să se asigure că în cei 7 ani va obţine suficiente lichidităţi din exploatarea utilajului pentru a rambursa creditul şi a plăti dobânzile. Altfel, ea se va afla în dezechilibru financiar.

Opţiunea corectă este varianta 3, din următoarele motive:

- întreprinderea se aşteaptă să obţină lichidităţi din exploatarea utilajului pe o perioadă de 10 ani;
- întreprinderea speră ca din lichidităţile obţinute să poată rambursa creditul şi plăti dobânzile aferente.

M '€ste ~e$&: întreprinderile află în '«eM *'ibnt* ***financiar ii'O sursă***

Sursele de finanţare pe termen lung se mai numesc şi ***capitalurile permanente*** ale întreprinderii.



La rândul ei, rubrica F reprezintă un alt indicator semnificativ în analizele financiare. El exprimă capitalurile permanente sau sursele de finanţare pe termen lung ale întreprinderii, ca diferenţă între total active şi datorii curente (datorii pe termen scurt).

STUDIU DE CAZ

Se cunosc următoarele informaţii (toate cifrele sunt exprimate în mii lei): rezerve 500.000; cheltuieli de constituire 50.000; furnizori 1.500.000 (din care cu scadenţa mai mare de un an l .000.000); cheltuieli de dezvoltare l .000.000; clădiri 500.000; provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 300.000; amortizarea clădirilor 100.000; echipamente tehnologice 800.000; rezerve din reevaluare 200.000; amortizarea echipamentelor tehnologice 250.000; titluri de participare 400.000 (din care titluri în valoare de 100.000 vor fi vândute în anul următor); credite primite pe termen lung 3.000.000 (din care cu scadenţa în anul următor 200.000); mărfuri 350.000; provizioane pentru deprecierea mărfurilor 50.000; clienţi 600.000; avansuri plătite furnizorilor 200.000 (din care pentru stocuri 100.000); credite primite pe termen scurt 700.000 (din care pentru un credit de 400.000 s-a amânat scadenţa cu 2 ani); titluri de plasament 300.000 (din care titluri în valoare de 100.000 reprezintă o garanţie pentru un credit a cărui scadenţă este de 5 ani); capital social 1.200.000; conturi la bănci 6.000.000; venituri în avans 600.000 (din care subvenţii pentru investiţii 400.000); rezultatul exerciţiului 200.000; chirii plătite în avans 300.000; impozit pe profit de plătit 100.000.

J

Identificarea şi alocarea activelor:

|«ifaf«~ ^f
îiiŞ-|'•••;. :i-f••'ffyf

Care sunt activele imobilizate?

A. Active imobilizate	**2.400.000**
I. Imobilizări necorporale	1.050.000
1. Cheltuieli de constituire	50.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	1.000.000
II. Imobilizări corporale	950.000
1. Clădiri (la valoare netă)	400.000
2. Echipamente tehnologice (la valoare netă)	550.000
III. Imobilizări financiare	400.000
1. Titluri de participare	300.000
2. Titluri de plasament	100.000

Cheltuielile de constituire sunt plăţi ocazionate de constituirea întreprinderii care nu aduc întreprinderii avantaje economice şi, prin urmare, nu ar trebui să figureze în activul bilanţului. Ele apar totuşi în noul model de bilanţ deoarece s-a dorit respectarea modelului din Directiva a IV-a europeană.

Cheltuielile de dezvoltare vor figura în bilanţ atâta timp cât există certitudinea că, prin angajarea lor, întreprinderea va obţine în viitor avantaje economice. Dacă această certitudine nu există, atunci cheltuielile de dezvoltare vor fi trecute pe cheltuieli în contul de profit si pierdere.

Cheltuielile de cercetare sunt imputate contului de profit şi pierdere deoarece se consideră că acestea nu aduc întreprinderii, în viitor, avantaje economice.

Pe lângă cele două elemente din studiul de caz, în categoria imobilizărilor necorporale mai pot figura: concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare, fondul comercial achiziţionat.

Cheltuielile pe care întreprinderea le face pentru a-şi dezvolta fondul comercial (cunoscute şi sub denumirea de fond comercial creat sau generat intern) nu figurează în bilanţ, ci afectează contul de profit şi pierdere deoarece nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere ca activ.

în categoria imobilizărilor corporale pot figura şi bunuri dobândite printr-un contract de leasing financiar, chiar dacă întreprinderea noastră nu are proprietatea juridică a acestora.

Deşi din punct de vedere juridic sunt creanţe, avansurile plătite furnizorilor de imobilizări sunt evidenţiate într-un post de imobilizări.

în categoria imobilizărilor financiare vor figura titlurile de valoare care nu vor fi vândute în anul următor întocmirii bilanţului, dar si împrumuturile acordate altor întreprinderi si care au scadenţa într-o perioadă mai mare de un an de la data bilanţului. Aici vom duce titlurile de participare care nu vor fi vândute în anul următor (300.000), dar şi acele titluri de plasament pe care le vom imobiliza pentru a garanta creditul bancar pe o perioadă de 5 ani (100.000).

Exercijatfjt

Se cunosc următoarele informaţii (în mii lei): cheltuieli cu chiriile 40.000; acţiuni proprii răscumpărate în vederea anulării lor 100.000; valoarea mijloace lor fixe deţinute în leasing financiar 175.000; obligaţiuni cumpărate de la întreprinderea BETA 60.000 (din care obligaţiuni în valoare de 10.000 vor fi răscumpărate de întreprinderea emitentă în anul următor); fond comercial 500.000 (din care 200.000 sunt cheltuieli angajate de întreprindere); cheltuieli cu diferenţe de curs valutar 30.000; amortizarea mijloacele fixe deţinute în leasing financiar 50.000; cheltuieli de constituire 10.000; proiectul de dezvoltare A a ocazionat cheltuieli de 80.000, iar proiectul B cheltuieli de 90.000 (doar pentru proiectul B există certitudinea raţională că întreprinderea va obţine avantaje economice viitoare); cheltuieli de cercetare 60.000; acţiuni proprii răscumpărate în vederea garantării unui credit pe termen lung 200.000.

Identificaţi activele imobilizate si precizaţi care este totalul acestora. Variante de răspuns:

a) 835.000;
b) 815.000;
c) 775.000;
d) 865.000;
e) 975.000.

Care sunt activele circulante?

B. Active circulante	**7.400.000**
I. Stocuri	400.000
1. Mărfuri (la valoare netă)	300.000
2. Avansuri plătite furnizorilor de stocuri	100.000
II. Creanţe	700.000
1. Avansuri plătite furnizorilor de servicii	100.000
2. Clienţi	600.000
III. Investiţii financiare pe termen scurt	300.000
1. Titluri de participare	100.000
2. Titluri de plasament	200.000
IV. Casa şi conturi la bănci	6.000.000

O particularitate a acestui model de bilanţ este aceea că avansurile plătite furnizorilor de stocuri, deşi sunt înregistrate în conturi de creanţe (contul 409l/analitic „Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"), figurează în bilanţ nu la creanţe ci la stocuri (100.000). Avansurile plătite furnizorilor de lucrări şi servicii figurează la creanţe (suma de 100.000).

în modelul de bilanţ sunt evidenţiate în posturi distincte creanţele comerciale si creanţele financiare iar restul creanţelor (ca, de exemplu, avansurile plătite salariaţilor, TVA de recuperat, debitori diverşi etc.) sunt cumulate în postul „Alte creanţe".

Sunt considerate investiţii financiare pe termen scurt titlurile de valoare care vor fi vândute în anul următor întocmirii bilanţului dar si împru-

mulurile acordate altor întreprinderi şi care au scadenţa în anul următor. Aici vom include titlurile de participare care vor fi vândute în anul următor (100.000), dar şi acele titluri de plasament ce vor fi vândute în anul următor (200.000).

Care sunt cheltuielile în avans?

C. Cheltuieli în avans	300.000

Cheltuielile în avans sunt reprezentate de acele plăţi sau angajamente efectuate în perioada curentă, dar care vor fi imputate cheltuielilor perioadei sau perioadelor următoare. Aici vom încadra chiriile plătite în avans din studiul nostru de caz.

în acest model de bilanţ, primele de rambursare a împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni se deduc din valoarea împrumutului obli-gatar.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea noastră vinde, cu încasare în contul de la bancă, 1.000 de obligaţiuni, la preţul de emisiune de 800 de lei/ buc. Ea promite că va răscumpăra cele 1.000 de obligaţiuni după 10 ani la preţul de rambursare de l .200 de lei/buc. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 1.000 de lei.

In urma vânzării obligaţiunilor creşte activul bilanţier cu 800.000 lei (suma încasată în contul de la bancă). Datoria întreprinderii este evaluată la valoarea promisă la scadenţă de 1.200.000 lei.

Diferenţa dintre suma promisă şi suma încasată reprezintă pentru întreprindere o pierdere. Am fi tentaţi să ducem această pierdere la cheltuieli. Dar să nu uităm că această pierdere a fost generată de o datorie care se întinde pe o perioadă de 10 ani. De aceea, vom amortiza pierderea pe durata împrumutului.

Incidenţa în bilanţ este următoarea:

Activ		Datorii + Capitaluri proprii	
Cont la bancă	800.000	Datorie (la valoare netă)	800.000

Valoarea netă a datoriei = 1.200.000 - 400.000 = 800.000

J

Sintetizând, activului bilanţier se prezintă astfel:

A. Active imobilizate	2.400.000
B. Active circulante C.	7.400.000
Cheltuieli în avans	300.000
Total Activ	10.100.000

Identificarea şi alocarea datoriilor:

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an	**1.100.000**
1. Credite primite pe termen lung	200.000
2. Credite primite pe termen scurt	300.000
3. Furnizori	500.000
4. Alte datorii (impozitul pe profit de plătit)	100.000
E. Active circulante respectiv datorii curente nete (fond de rulment)	6.400.000
F. Total active minus datorii curente	8.000.000
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an	**4.200.000**
1. Credite primite pe termen lung	2.800.000
2. Credite primite pe termen scurt	400.000
3. Furnizori	1.000.000
H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli I.	**300.000**
Venituri în avans	**600.000**

E = B + C-D- I(exclusiv subvenţiile pentru investiţii) = 7.400.000 + 300.000 - 1.100.000 - 200.000 = 6.400.000

F = (A - Subvenţiile pentru investiţii) + E = 2.000.000 + 6.000.000 = 8.000.000

Total datorii = D + G + H + I = 6.200.000.

Unul din avantajele acestui model de bilanţ este acela că datoriile sunt evidenţiate în primul rând în funcţie de scadenţe şi apoi în funcţie de natura lor.

Aceasta va presupune în practică descompunerea soldului final al fiecărui cont de datorie în partea cu scadenţa mai mică de un an şi partea cu scadenţa mai mare de un an.

Astfel, la datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an va trebui dusă şi partea cu scadenţa în anul următor a datoriilor care au fost iniţial angajate pe termen lung (creditul de 200.000). De asemenea, o datorie care a fost iniţial angajată pe termen scurt va fi dusă la datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, dacă îi este reeşalonată scadenţa şi aceasta depăşeşte un an de la data bilanţului (creditul de 400.000).

Sunt evidenţiate în posturi distincte datoriile financiare pe termen lung şi datoriile comerciale iar restul datoriilor sunt cumulate în postul „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale".

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt, în viziunea IAS 37 „Provizioane, active eventuale şi pasive eventuale", datorii a căror scadenţă sau mărime este nesigură. Ele pot avea scadenţa în anul următor sau într-o perioadă mai mare de un an şi se stabilesc în urma unor estimări. Din acest motiv sunt prezentate distinct în bilanţul contabil.

Exemplu: Sunteţi contabil la S.C. FRIGIDERUL S.A. care are ca obiect de activitate producţia şi comercializarea de frigidere, întreprinderea oferă pentru produsele vândute o perioadă de garanţie de 2 ani.

La sfârşitul exerciţiului N, cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare, se constată că totalul veniturilor este de 500.000 mii lei iar totalul cheltuielilor este de 300.000 de mii lei.

în exerciţiul N+l, întreprinderea va fi expusă riscului ca o parte din frigiderele vândute şi aflate în perioada de garanţie să înregistreze defecţiuni ce trebuie remediate. Remedierea va genera datorii ce vor trebui plătite (plata furnizorilor de materiale, plata salariaţilor etc.).

Deci, la sfârşitul exerciţiului N se cunoaşte că, în exerciţiul următor (N+l), o parte din produsele vândute se vor defecta. Ce nu se cunoaşte

este momentul când se vor produce acele defecţiuni (cu alte cuvinte, momentul când vor apărea datoriile ce trebuie plătite) şi valoarea efectivă a acestora.

A neglija, la sfârşitul exerciţiului N, existenţa acestor datorii, doar pentru că nu poate fi determinată cu exactitate valoarea acestora şi momentul decontării, va avea ca efect subevaluarea ratei îndatorării şi, deci, oferirea unei imagini mai optimiste acţionarilor în ceea ce priveşte îndatorarea întreprinderii.

In consecinţă, la sfârşitul exerciţiului N, va trebui să fie recunoscută în bilanţul contabil datoria cu remedierea produselor ce se vor defecta în N+l la o valoare estimată, iar în contul de profit şi pierdere o cheltuială. Aceasta trebuie să fie ***cea mai bună estimare posibilă.***

Estimarea datoriei se poate face pe baza statisticilor anilor anteriori. Dacă se constată că, spre exemplu, în medie 2% din produsele vândute şi aflate în garanţie se defectează anual şi că remedierile acestor defecţiuni au costat, în medie 100.000.000 lei pe an, putem presupune că şi în N+l datoria va fi de 100.000.000 lei.

Bilanţla31.12.N(înlei)	
Activ	Datorii + Capitaluri proprii
	Provizioane pentru garanţii 100.000.000

Cont de profit şi pierdere la 3 1 . 12.N (în lei)	
Cheltuieli	**Venituri**
Cheltuieli de exploatare cu provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 100.000.000	

Veniturile în avans sunt, în cele mai multe dintre cazuri, asimilate datoriilor în analizele financiare.

Sunt asimilate veniturilor în avans şi subvenţiile pentru investiţii.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea noastră primeşte o subvenţie pentru achiziţia unui echipament tehnologic, la 1.01.N, în sumă de 200.000.000 lei. Costul utilajului este de 600.000.000 lei, întreprinderea suportând 400.000.000 lei. Durata de amortizare a utilajului este de 5 ani, iar metoda utilizată este cea liniară.

Datorită caracterului ei nerambursabil, am fi tentaţi să trecem întreaga subvenţie pentru investiţii la veniturile exerciţiului N. Situaţia în contul de profit şi pierdere pe cei 5 ani ar fi următoarea:

Cont de profit şi pierdere (în mii. lei)					
	N	N+l	N+2	N+3	N+4
Venituri din subvenţii pentru investiţii	200				
(-) Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		120	120	120	120
(=) Rezultat	+80	-120	-120	-120	-120

Se observă o variaţie foarte mare a rezultatului între N şi N+l, variaţie care poate fi apreciată nefavorabil de utilizatorii situaţiilor financiare.

Dacă subvenţia este considerată venit în avans, situaţia va fi următoarea:

Cont de profit şi pierdere (în mii. lei)					
	N	N+l	N+2j	N+3	N+4
Venituri din subvenţii pentru investiţii	40	40	40	40	40
(-) Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	120	120	120	120	120
(=) Rezultat	-80	-80	-80	-80	-80

Identificarea şi alocarea capitalurilor proprii:

J. Capital şi rezerve	**3.900.000**
1. Capital social	1.200.000
2. Rezerve	500.000
3. Rezerve din reevaluare	200.000
4. Rezultatul exerciţiului	2.000.000

Pe lângă aceste elemente care nu pun probleme de identificare, în masa capitalurilor proprii şi-au făcut apariţia noi structuri precum: primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni, rezervele pentru acţiuni proprii, rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a I AS, rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile şi din corectarea erorilor fundamentale. Aceste structuri vor fi detaliate în modulele următoare.

O probă a corectitudinii raţionamentelor efectuate în cadrul acestui exerciţiu este verificarea ecuaţiei bilanţiere.

ACTIVE - DATORII = CAPITALURI PROPRII

10.100.000 - 6.200.000 = 3.900.000

Exerciţiul 5

Pe baza următoarelor informaţii, determinaţi valoarea bilanţieră a activelor imobilizate, a activelor circulante si a capitalurilor proprii:

~ *împrumuturi acordate pe termen lung 653.000 u. m. ;*

- *construcţii 954.000 u.m.;*
- *provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung 15.750 u.m.;*
- *investiţii financiare pe termen scurt 68.350 u.m.;*
- *materiale consumabile 268.000 u.m.;*

~ *furnizori-debitori 64.125 u. m. ;*

- *provizioane pentru riscuri si cheltuieli 65.850 u.m.;*
- *amortizarea construcţiilor 354.000 u. m. ;*

~ *rezerve 280.500 u. m. ;*

- *subvenţii pentru investiţii 65.000 u. m. ;*
- *capital social 800.000 u. m. ;*
- *titluri de participare deţinute pe termen lung 90.000 u.m.;*
- *mărfuri 65.000 u.m.;*
- *terenuri 255.000 u.m.;*
- *rezultat reportat 56.000 u.m.*

—

Dacă întreprinderea din studiul nostru de caz ar aplica I AS l, atunci ar trebui ca, în funcţie de natura activităţii acesteia, să se procedeze la analiza activelor şi a datoriilor si la delimitarea acestora în curente şi necurente.

în mare, activele circulante sunt active curente iar activele imobilizate sunt active necurente. Problema delimitării curent/necurent este însă mult mai complexă.

i:SS&lfX:ff^s ,<: •• i-." • i- i • °: i

•:\•%„:••:„:: J:: •: i/r::v_b •

£|r-r'...v/:.; irV\i.'s'•• : '•• : •' •••

Delimitarea curent/necurent se realizează în funcţie de durata de realizare a activelor raportată fie la durata exerciţiului financiar, fie la durata ciclului de exploatare.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi este timpul scurs între achiziţia materiilor prime şi materialelor care intră într-un proces de exploatare şi realizarea lor sub formă de lichidităţi băneşti sau echivalente de lichidităţi (adică încasarea producţiei vândute, spre exemplu). Acest ciclu poate fi mai mare sau mai mic decât exerciţiul financiar (anul calendaristic).

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea ALFA organizează un ciclu de exploatare de 2 ani. La sfârşitul exerciţiului N, creanţele faţă de clienţi vor fi considerate activ curent dacă ele se vor încasa până la sfârşitul ciclului. De asemenea, datoriile faţă de furnizori, chiar dacă nu vor fi plătite în anul următor, vor fi considerate datorii curente dacă ele vor fi totuşi achitate până la sfârşitul ciclului.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea BETA organizează un ciclu de exploatare de 3 luni. Ultimul ciclu a început la 1.11.N. La 31.12.N întreprinderea va înscrie în bilanţ la active necurente creanţele care au fost generate de realizarea ciclului şi care nu vor fi încasate decât după terminarea acestuia, în luna martie N+l (deci chiar dacă încasarea se va face într-o perioadă mai mică de un an).

Problema se complică atunci când, în aceeaşi întreprindere, se organizează mai multe cicluri de exploatare, unele superioare iar altele inferioare anului calendaristic, sau când întreprinderea îşi schimbă obiectul de activitate sau se restructurează.

Datoriile comerciale, cele legate de relaţiile cu salariaţii şi altele asemănătoare, utilizate în ciclul normal de exploatare sunt considerate curente chiar dacă vor fi achitate într-o perioadă mai mare de un an.

Standardul IAS l revizuit solicită ca o datorie care s-a contabilizat, mai întâi, cu scopul de a fi consecinţa unei operaţii de comercializare, să fie clasificată în categoria datoriilor curente.

[3] De exemplu, datorii financiare clasificate ca deţinute în vederea comercializării, în conformitate cu norma IAS 39.

O datorie financiară plătibilă într-un interval de 12 luni de la data bilanţului, sau pentru care entitatea nu are un drept necondiţionat de a amâna achitarea ei, pentru cel puţin 12 luni după data bilanţului, trebuie să fie clasificată în categoria datoriilor curente. Această clasificare este cerută chiar dacă este încheiată o înţelegere de a refinanţa, sau de a reeşalona plăţile, pe o bază de termen lung, după data bilanţului şi înainte ca situaţiile financiare să fie autorizate pentru prezentare.

Există situaţii în care o datorie financiară pe termen lung este achitabilă la cerere deoarece întreprinderea a încălcat o condiţie a acordului înainte de data bilanţului. Standardul IAS l revizuit solicită ca datoria să fie clasificată în categoria datoriilor curente la data bilanţului chiar dacă, după această dată si înainte ca situaţiile financiare să fie autorizate pentru prezentare, creditorul a fost de acord să nu ceară plata, ca o consecinţă a încălcării.

LAS l lasă întreprinderii o marjă destul de largă în detalierea posturilor bilanţiere. Vor fi prezentate în poziţii distincte doar acele elemente care sunt considerate semnificative din punct de vedere al naturii, al funcţiei şi al mărimii lor. Elementele considerate nesemnificative vor fi cumulate după criterii de omogenitate şi evidenţiate în posturi numite, de exemplu, „Alte stocuri", „Alte datorii" etc. Astfel de posturi există şi în modelul de bilanţ întocmit conform OMF 1752/2005 şi ascund în anumite cazuri elemente semnificative care ar fi trebuit să fie evidenţiate distinct. Spre exemplu, postul „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale" cumulează o serie de datorii precum datoriile salariale şi sociale, datoriile fiscale şi unele datorii financiare.

IAS l revizuit prezintă o listă de elemente relevante ce trebuie publicate fie în cadrul situaţiilor financiare principale, fie în notele explicative. Anexa la LAS l prezintă un exemplu ilustrativ de bilanţ simplificat întocmit de un grup de societăţi.

Grupul XYZ Bilanţ la
31.12.N (în mii de unităţi monetare)

	N	N-l
ACTIVE Active necurente Imobilizări corporale Fond comercial		

J

Alte active necorporale
Investiţii în întreprinderile asociate
Investiţii disponibile pentru vânzare
Active curente
Stocuri
Creanţe comerciale
Alte active curente
Lichidităţi si alte echivalente de lichidităţi
TOTAL ACTIVE
CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII
Capitaluri atribuibile acţionarilor societăţii mamă
Capital social
Rezerve
Alte rezerve
Câştiguri nedistribuite
Interese minoritare
TOTAL CAPITALURI PROPRII
Datorii necurente
împrumuturi pe termen lung
Impozite amânate
Provizioane pe termen lung
Total datorii necurente
Datorii curente
Datorii comerciale şi alte datorii curente
împrumuturi pe termen scurt
Partea curentă a împrumuturilor pe termen lung
Impozitul pe profit curent de plătit
Provizioane pe termen scurt
Total datorii curente
TOTAL DATORII
TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII

STUDIU DE CAZ
(continuare)

Dacă am încerca să transpunem bilanţul contabil întocmit conform OMF 1752/2005 într-un bilanţ conform IAS l, atunci acesta s-ar prezenta astfel:

Elemente	*N-l*	*N*
ACTIVE		10.050.000
Active necurente		2.350.000
1. Cheltuieli de dezvoltare		1. 000.000 (1)
2. Clădiri (la valoare netă)		400.000
3. Echipamente tehnologice (la valoare netă)		550.000
4. Titluri de participare		300.000
5. Titluri de plasament		100.000
Active curente		7.700.000
1 . Stocuri		300.000 (2)
2. Creanţe		800.000 (3)
3. Cheltuieli în avans		300.000
4. Lichidităţi şi echivalente de lichidităţi		6. 100.000 (4)
5. Alte active financiare		200.000 (5)
CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII		
1. Capital social		1.200.000
2. Rezerve		700.000 (6)
4. Rezultatul exerciţiului		1. 958.000 (7)
Interese minoritare		-
Total capitaluri proprii		3.858.000
Datorii necurente		4.500.000
1. Datorii purtătoare de dobânzi		3.200.000 <8)
2. Furnizori		1.000.000
3. Alte datorii		300.000 <9>

J

Datorii curente 1. Datorii purtătoare de dobânzi 2. Furnizori 3. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 3. Alte datorii Total capitaluri şi datorii		1.692.000 500.000 (10) 500.000 300.000 (11) 392.000 (12) 10.050.000

(1) La sfârşitul exerciţiului N există certitudinea că cheltuielile de dezvoltare vor aduce întreprinderii în viitor avantaje economice viitoare. De aceea ele sunt recunoscute în activ.

(2) La stocuri rămân doar mărfurile în valoare netă de 300.000 de mii lei. Prezenţa avansurilor plătite furnizorilor de stocuri într-un post de stocuri nu este o practică în spiritul standardelor internaţionale, ci este specifică modelului de bilanţ din Directiva a IV-a.

(3) Aici vom duce şi avansurile plătite furnizorilor de stocuri.

(4) Lichidităţile sunt reprezentate de casa şi conturile la bănci în sumă de 6.000.000 mii lei. Echivalentele de lichidităţi sunt titlurile de valoare care vor fi vândute în maxim 3 luni de la data închiderii bilanţului. Presupunem că jumătate din titlurile de plasament deţinute pe termen scurt sunt echivalente de lichidităţi (100.000 mii lei).

(5) Aici vom duce titlurile de valoare care nu sunt echivalente de lichidităţi dar care vor fi vândute într-o perioadă mai mică de un an.

(6) Aici vom duce cele două categorii de rezerve (rezerve si rezerve din reevaluare).

(7) Rezultatul exerciţiului este ajustat. Spuneam în contextul analizei imobi lizărilor necorporale că cheltuielile de constituire nu ar trebui să figureze în activul bilanţului deoarece nu vor aduce întreprinderii în viitor avantaje economice. Dacă întreprinderea noastră ar respecta definiţia activului, ea va trebui să înregistreze aceste cheltuieli de constituire în contul de profit si pierdere şi astfel rezultatul brut ar fi cu 50.000 mii lei mai mic. Datoria cu impozitul pe profit ar fi şi ea mai mică cu 8.000 mii lei (50.000*16%). Rezultatul net din bilanţ ar fi mai mic cu 42.000 mii lei (50.000 - 8.000).

Deci, rezultatul net va fi ajustat astfel:

2.000.000 - 42.000 = 1.958.000 mii lei.

(8) Aici sunt duse creditele primite de la bănci cu scadenţa mai mare de un an.

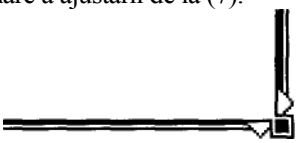
(9) Presupunem că din cei 400.000 mii lei reprezentând subvenţia pentru investiţii, 300.000 mii lei vor fi trecuţi pe venituri într-o perioadă mai mare

de un an iar restul într-o perioadă mai mică de un an. Partea din subvenţie care va mai sta în bilanţ cel puţin un an va fi datorie necurentă iar restul va fi datorie curentă.

(10) Aici sunt duse creditele primite de la bănci cu scadenţa mai mică de un an.

(11) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt exigibile într-o perioadă mai mică de un an;

(12) Aici sunt duse veniturile în avans, subvenţiile pentru investiţii care vor fi trecute la venituri în anul următor şi datoria cu impozitul pe profit de 100.000 mii lei diminuată cu 8.000 mii lei ca urmare a ajustării de la (7).



A devenit o tradiţie pentru contabilul român să întocmească un model de bilanţ cu posturi predefinite şi care nu lasă loc raţionamentului profesional. Un model rigid de bilanţ şi, prin extensie, al situaţiilor financiare este mai uşor de controlat de autoritatea fiscală. Bilanţul OMF 1752/2005 este şi el un astfel de model, chiar dacă răspunde în mare parte exigenţelor cerute de aplicarea standardelor contabile internaţionale.

După cum vom vedea, calea exercitării raţionamentelor profesionale este deschisă, chiar dacă va mai trece multă vreme până când acestea se vor realiza chiar în spiritul standardelor internaţionale.

1.2.2.2. Contul de profit şi pierdere şi performanţa financiară a întreprinderii

Potrivit cadrului conceptual internaţional, obiectivul situaţiilor financiare constă în furnizarea de informaţii care să fie utile în luarea deciziilor. Dacă „citind" un bilanţ, utilizatorul găseşte informaţii cu privire la poziţia financiară (averea proprietarilor), contul de profit şi pierdere îi oferă o imagine cu privire la „performanţa financiară".

Conceptul de „performanţă" este interpretat diferit de utilizatorii de informaţie contabilă în funcţie de interesele lor. Managerii sunt concentraţi asupra performanţei globale, investitorii actuali şi potenţiali sunt interesaţi de rentabilitatea investiţiilor lor, salariaţii de stabilitatea şi rentabilitatea întreprinderii, creditorii de solvabilitatea întreprinderii, partenerii comerciali de stabilitatea întreprinderii. Rezumând, măsurarea performanţei se face în funcţie de obiectivul utilizatorilor.

Profitul sau pierderea obţinută de întreprindere este utilizată frecvent ca o măsură de apreciere a performanţelor. De aceea, utilizatorii doresc să afle cum a fost obţinut acest rezultat, care au fost fluxurile de venituri si cheltuieli care explică acest rezultat, în faţa unei asemenea cerinţe de informare, bilanţul îşi dovedeşte aportul limitat. El nu reuşeşte să prezinte decât valoarea absolută a acestui rezultat ca element al capitalurilor proprii. Prin urmare, este nevoie de o situaţie care să explice mecanismul formării rezultatului şi aceasta este contul de profit şi pierdere.

Din cele arătate mai sus, performanţa întreprinderii poate fi determinată pe baza relaţiei

Rezultat = Venituri - Cheltuieli

- **Delimitarea profit contabil-trezorerie**

Profitul contabil nu trebuie confundat cu trezoreria întreprinderii. Pentru că, de obicei, există un decalaj între fluxul de bunuri şi servicii şi fluxul de numerar, momentul recunoaşterii unei cheltuieli nu se suprapune cu momentul plăţii, după cum venitul nu este recunoscut cu ocazia unei încasări.

De asemenea, o creştere monetară nu înseamnă neapărat o creştere în averea acţionarilor (deci un venit), deoarece poate fi compensată de o descreştere în alt activ (cum se întâmplă, spre exemplu, în cazul încasării unei creanţe) sau de creşterea unei datorii (ca, de exemplu, în situaţia contractării unui credit bancar).

Aceste aspecte reprezintă consecinţa ***contabilităţii de angajamente,*** care, alături de ***continuitatea exploatării*** constituie ***convenţiile de bază*** definite de cadrul contabil conceptual internaţional.

- **Conceptele de venit şi de cheltuială în viziunea cadrului conceptual internaţional**

Cadrul contabil IASB defineşte conceptele de venit şi cheltuială prin raportare la averea proprietarilor. Venitul este perceput de proprietari ca o sursă de îmbogăţire, în timp ce cheltuiala este o sursă de sărăcire. Venitul

reprezintă o creştere a avantajelor economice viitoare în timp ce cheltuiala este o diminuare a avantajelor economice viitoare.

Prin raportare la definiţiile activului şi datoriei, o creştere a avantajelor economice viitoare are loc o dată cu creşterea unui activ sau diminuarea unei datorii. Analog, diminuarea avantajelor economice viitoare presupune o diminuare de activ sau creşterea unei datorii.

Deoarece capitalul propriu este element rezidual, creşterea unui activ şi diminuarea unei datorii vor determina o creştere a capitalurilor proprii, în timp ce diminuarea unui activ şi creşterea unei datorii vor conduce la o diminuare a capitalurilor proprii.

Pornind de la relaţia:

$$Cpr = A\text{-}D$$

unde:

Cpr = capitaluri proprii;

A = activ; D = datorii.

Prin urmare, variaţiile activelor/datoriilor vor determina variaţii ale capitalurilor proprii. Rezultatul contabil poate fi determinat în aceste condiţii după relaţia:

$$\textbf{\textit{Rezultat = CprN - CprN-1 -Ip+ Dp,}}$$

unde:

CprN = capitalurile proprii ale exerciţiului N;

CprN-1 = capitalurile proprii ale exerciţiului N-l;

Ip = investiţiile proprietarilor (de exemplu, aporturi ale acestora);

Dp = distribuiri în favoarea proprietarilor (de exemplu, distribuiri de dividende).

Cadrul contabil conceptual defineşte elementele ce descriu performanţa financiară a întreprinderii (veniturile şi cheltuielile) de maniera următoare:

Definiţiile propuse de cadrul conceptual sunt foarte cuprinzătoare, referindu-se atât la veniturile/cheltuielile angajate în cursul normal al activităţilor, cât şi la câştiguri/pierderi, plusuri/minusuri de valoare survenite pe parcursul perioadei, indiferent dacă sunt latente sau realizate. Există însă si elemente care, deşi corespund definiţiilor veniturilor şi cheltuielilor, deoarece generează creşteri sau diminuări de capitaluri proprii, nu sunt incluse în contul de profit şi pierdere, ci figurează printre elementele capitalurilor proprii.

Un venit/cheltuială va fi recunoscut(ă) în contabilitate dacă:

- răspunde definiţiei;
- creşterea/diminuarea de avantaje economice viitoare poate fi mă surată fiabil.

Dacă un element prezintă caracteristicile esenţiale ale unei cheltuieli sau ale unui venit dar nu îndeplineşte criteriile de recunoaştere, poate constitui totuşi obiectul unei informări în anexă dacă o astfel de informare este utilă pentru evaluarea performanţelor de către utilizatori.

- **Particularităţile contului de profit şi pierdere întocmit conform OMF 1752/2005**

în cele ce urmează vom puncta particularităţile contului de profit şi pierdere, întocmit potrivit OMF 1752/2005, şi aspectele prin care acesta se îndepărtează de la prevederile normei internaţionale IAS 1.

Sintetizând, modelul presupune următoarea schemă generală:

I. Venituri din exploatare
II. Cheltuieli din exploatare
III. Rezultat din exploatare (I-II)
IV. Venituri financiare
V. Cheltuieli financiare
VI. Rezultat financiar (IV-V) VII.
Rezultat curent (I+IV-II-V) VIII.
Venituri extraordinare
IX. Cheltuieli extraordinare X.
Rezultat extraordinar (VIII-IX)
XI. Venituri totale (I+IV+VIII) XII.
Cheltuieli totale (II+V+IX)
XIII. Rezultat brut (XI-XII)
XIV. Impozitul pe profit
XV. Rezultat net al exerciţiului financiar

Această schemă presupune o delimitare a cheltuielilor şi a veniturilor în curente şi extraordinare. O activitate extraordinară este o activitate anormală atât prin natura cât si prin efectele sale care scapă de sub controlul întreprinderii. Criteriul naturii primează în aprecierea caracterului extraordinar al unei activităţi. Exemple de activităţi extraordinare: naţionalizări, calamităţi, exproprieri. De regulă, o activitate extraordinară generează cheltuieli. Dacă, prin impunerea unei stări de necesitate (situaţii de criză, război) întreprinderea este obligată să producă anumite bunuri, veniturile obţinute din vânzarea acestora au caracter extraordinar.

Norma internaţională IAS l revizuită *interzice* prezentarea separată a elementelor extraordinare. Motivul avansat de IASB rezidă în faptul că natura unei tranzacţii, nu frecvenţa sa, trebuie să determine modul de

prezentare în contul de profit şi pierdere. Eliminarea categoriei elementelor extraordinare elimină şi nevoia de segregare arbitrară a efectelor unor evenimente similare (unele repetitive, altele nu) asupra profitului sau pierderii perioadei (de exemplu, cuantificarea efectului financiar al unui cutremur ce survine într-o perioadă de recesiune economică).

în cele ce urmează, vom sublinia particularităţile contului de profit şi pierdere prevăzut de OMF 1752/2005, pornind de la următorul studiu de caz:

STUDIU DE CAZ

Dispunem de următoarele informaţii cu privire la societatea ALFA (sumele sunt exprimate în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 500.000.000, venituri din vânzarea semifabricatelor 300.000.000, TVA colectată 152.000.000, venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri 120.000.000, intrări de produse finite 770.000.000, ieşiri de produse finite 580.000.000, cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile 320.000.000, cheltuieli cu personalul 180.000.000, cheltuieli cu dobânzile 75.000.000, venituri din participaţii la societăţile asociate 87.000.000, venituri din diferenţe de curs valutar 180.000.000, cheltuieli cu diferenţele de curs valutar 165.000.000, cheltuieli cu amenzi şi penalităţi 10.000.000, cheltuieli cu servicii prestate de terţi 100.000.000, venituri din subvenţii aferente materiilor prime 25.000.000, cheltuieli cu redevenţe si chirii 15.000.000, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 220.000.000, cheltuiala cu impozitul pe profit 27.520.000.

Structura costului de producţie este următoarea:

Elemente	Valori (mii lei)
Materii prime şi materiale consumabile Cheltuieli cu personalul Cheltuieli cu amortizarea Cheltuieli cu servicii, prestaţii externe	320.000.000 150.000.000 200.000.000 100.000.000
Total	770.000.000

Cheltuieli administrative:

- cheltuieli cu redevenţe, chirii 15.000.000;
- cheltuieli cu personalul 30.000.000;
- cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 20.000.000.

Reglementările din România propun un cont de profit şi pierdere cu o clasificare a cheltuielilor după natură (cheltuielile sunt prezentate, în raport cu originea acestora, în cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile, cheltuieli cu prestaţiile externe, cheltuieli cu personalul etc.).

Identificarea şi alocarea elementelor de venituri şi cheltuieli

în cadrul veniturilor din exploatare, locul primordial îl ocupă **cifra de afaceri.** Cifra de afaceri este constituită din vânzări de bunuri, lucrări şi de servicii legate de activitatea de bază a întreprinderii.

Potrivit referenţialului internaţional, reducerile financiare (ca, de exemplu, scontul) se deduc din valoarea cifrei de afaceri, în România, scontul (reducere acordată pentru plata înainte de scadenţă) constituie cheltuială financiară pentru cel care îl acordă. Acest aspect va fi detaliat si exemplificat în contextul normei internaţionale LAS 18 „Venituri".

Un element particular al contului de profit şi pierdere prevăzut de OMF 1752/2005 constă în modalitatea de prezentare a veniturilor din subvenţii de exploatare.

Acestea sunt fie deduse din valoarea cheltuielilor cu materiile prime, materialele consumabile, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu prestaţiile externe, fie adiţionate la cifra de afaceri, tocmai pentru a evidenţia efortul întreprinderii la activitatea de exploatare. O astfel de prezentare facilitează comparaţiile între întreprinderile care beneficiază de subvenţii pentru vânzarea bunurilor, lucrărilor, serviciilor la preţuri mai mici decât preţul pieţei sau pentru a le diminua costurile si întreprinderi care nu beneficiază de astfel de forme de ajutor public.

Subvenţiile de exploatare nu trebuie confundate cu subvenţiile pentru investiţii (sume oferite de administraţia publică pentru achiziţia sau producţia de active fixe).

Contul de profit si pierdere prezintă posturi de venituri şi cheltuieli din ajustarea unor elemente din bilanţul contabil.

Activele bilanţului sunt ajustate cu ocazia deprecierii acestora sau unei aprecieri care urmează însă unei deprecieri. Deprecierea îmbracă forma cheltuielilor cu amortizările si provizioanele. Pot fi ajustate şi elemente de datorii (provizioane pentru riscuri şi cheltuieli).

în determinarea ajustării activelor circulante intră, pe lângă cheltuieli/ venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante, şi pierderile din creanţe şi veniturile din creanţe reactivate.

în aceste condiţii, veniturile/cheltuielile din exploatare se prezintă astfel:

1. Cifra de afaceri netă	920.000.000
a. Producţia vândută	800.000.000
b. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete	120.000.000
2. Variaţia stocurilorţc/d)^	190.000.000
3. Producţia imobilizată	
4. Venituri din exploatare total	**1.110.000.0000**
5. Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile [2)]	295.000.000
6. Cheltuieli cu redevenţe, chirii	15.000.000
7. Cheltuieli cu prestaţiile externe	100.000.000
8. Cheltuieli cu personalul	180.000.000
9. Ajustarea valorii imobilizărilor corporale	220.000.000
a. Cheltuieli[3)]	220.000.000
b. Venituri	
10. Alte cheltuieli din exploatare ^	10.000.000
11. Cheltuieli din exploatare-total	**820.000.000**
10. Rezultatul din exploatare	
a. Profit	**290.000.000**
b. Pierdere	

l) variaţia stocurilor are sold creditor şi se determină prin diferenţa dintre intrările şi ieşirile de produsele finite;

2) cheltuielile cu materiile prime - venituri din subvenţii aferente materiilor prime (320.000.000 - 25.000.000);
3) se referă la cheltuielile cu amortizarea;
4) cheltuielile cu amenzile şi penalităţile.

Exerciţiul 6

Determinaţi cifra de afaceri netă si rezultatul din exploatare pentru societatea ALFA, despre care se cunosc următoarele informaţii (valori exprimate în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 100.000.000; venituri din vânzarea mărfurilor 50.000.000; TVA colectată 28.500.000; cheltuieli cu materiile prime 20.000.000; cheltuieli cu chirii şi redevenţe 10.000.000; cheltuieli cu remuneraţiile personalului 20.000.000; subvenţii pentru exploatare primite 30.000.000 (din care 15.000.000 aferente cifrei de afaceri, iar 15.000.000 aferente cheltuielilor cu materiile prime).

Cheltuielile financiare sunt reprezentate de cheltuieli cu dobânzile, generate de operaţii speculative cu titluri de plasament (când costul de achiziţie al acestora este mai mare decât preţul de vânzare), diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităţilor, creanţelor si datoriilor în devize, fie că sunt realizate sau nu.

Constituie venituri financiare dividendele şi dobânzile de încasat (sau încasate), venituri din operaţii speculative cu titlurile de plasament, diferenţele favorabile de curs valutar.

Cheltuielile şi veniturile financiare sunt mai detaliate pentru a surprinde anumite tranzacţii particulare care ar putea apărea pe piaţa de capital, în cadrul elementelor financiare sunt incluse şi posturile de ajustare a imobilizărilor financiare şi investiţii financiare.

Cesiunea de investiţii financiare pe termen scurt sau pe termen lung generează venituri/cheltuieli financiare.

Exerciţiul 7

Societatea ALFA vinde 100 titluri de participare (acţiuni) emise de BETA la un preţ de vânzare de 120.000 lei/acţiune. ALFA a achiziţionat titlurile BETA la un preţ de 100.000 lei/acţiune. Care sunt veniturile/cheltuielile ocazionate de această tranzacţie?

STUDIU DE CAZ
(continuare)

Continuând studiul de caz, situaţia elementelor financiare se prezintă astfel:

1. Venituri din interese de participare	87.000.000
2. Venituri din diferenţe de curs valutar	180.000.000
3. Venituri financiare - total	**267.000.000**
4. Cheltuieli privind dobânzile	75.000.000
5. Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar	165.000.000
6. Cheltuieli financiare - total	**240.000.000**
7. Rezultat financiar	
a. Profit	**27.000.000**
b. Pierdere	

Contul de profit şi pierdere presupune, de asemenea, prezentarea următoarelor informaţii:

Rezultatul curent	
a. Profit	**317.000.000**
b. Pierdere	
Venituri extraordinare	
Cheltuieli extraordinare	
Rezultatul extraordinar	
a. Profit	
b. Pierdere	
Venituri totale	**1.377.000.000**
Cheltuieli totale	**1.060.000.000**
Rezultatul brut	**317.000.000**
Impozitul pe profit	27.520.000
Rezultatul net	**289.480.000**

Standardul internaţional IAS l lasă posibilitatea întreprinderilor să decidă structura si conţinutul contului de profit şi pierdere, oferind o listă minimă de posturi, întreprinderile pot opta între o prezentare a cheltuielilor după **natură** sau după **funcţii.** Alegerea trebuie să vizeze varianta care prezintă cel mai sincer elementele performanţei întreprinderii.

Anexa la IAS l oferă un exemplu de cont de profit şi pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură şi după funcţii întocmit pentru un grup de societăţi.

Contul de profit şi pierdere al unui grup de societăţi pentru exerciţiul încheiat la 31.12.N (clasificarea cheltuielilor după natură)

	N	N-l
Venituri Alte venituri Variaţia stocurilor Producţia imobilizată Consumuri de materii prime şi materiale consumabile Cheltuieli de personal Cheltuieli privind amortizările Deprecierea imobilizărilor corporale Alte cheltuieli Costurile finanţării Partea din profitul întreprinderilor asociate [1}] Profitul înaintea impozitării Cheltuieli privind impozitul pe profit Profitul perioadei, atribuibil: - deţinătorilor de capital ai societăţii mamă - intereselor minoritare [2)]		

1) partea din profitul net al întreprinderilor asociate (întreprinderi asupra cărora societatea mamă exercită o influenţă semnificativă)

2) partea din rezultatul filialelor ce revine altor acţionari decât societatea mamă

Contul de profit şi pierdere al unui grup de societăţi
pentru exerciţiul încheiat la 31.12.N
(clasificarea cheltuielilor după funcţii)

	N	N-l
Venituri		
Costul vânzărilor		
Profitul brut		
Alte venituri		
Costurile de distribuţie		
Cheltuieli administrative		
Alte cheltuieli		
Costurile finanţării		
Partea din profitul întreprinderilor asociate		
Profitul înaintea impozitării		
Cheltuieli privind impozitul pe profit		
Profitul perioadei, atribuibil:		
- deţinătorilor de capital ai societăţii mamă		
- intereselor minoritare		

Interesele minoritare reprezintă un post specific contului de profit si pierdere consolidat (care se întocmeşte pentru un grup de societăţi).

STUDIU DE CAZ
(continuare)

în contextul studiului de caz, acesta ar putea fi prezentat de maniera următoare:

a. Venituri	800.000.000
b. Alte venituri	145.000.000
c. Variaţia stocurilor de produse finite şi lucrări în curs	190.000.000
d. Materii prime şi furnituri consumate	320.000.000
e. Cheltuieli cu redevenţe, chirii	15.000.000
f. Cheltuieli cu prestaţii externe	100.000.000
g. Cheltuieli cu personalul	180.000.000
h. Cheltuieli cu amortizările	220.000.000
i. Alte cheltuieli din exploatare	10.000.000
j. Rezultatul din exploatare (a+b+c-d-e-f-g)	**290.000.000**

Clasificarea cheltuielilor după natură este orientată spre satisfacerea nevoilor informaţionale ale puterii publice în vederea calculului agregaţilor la nivel macroeconomic. Produsul intern brut se determină luând în calcul valoarea adăugată, indicator determinat cu uşurinţă cu ajutorul unui cont de profit şi pierdere prezentat după natură.

Un astfel de model nu permite aprecierea nivelului şi structurii costurilor de producţie, deoarece metodele de calculaţie a acestora se bazează pe o clasificare a cheltuielilor după destinaţie (cheltuieli directe şi indirecte) sau în funcţie de evoluţia lor în raport cu volumul producţiei obţinute (cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe).

Cheltuielile cu materiile prime, cu materialele, cu amortizarea sunt **directe,** dacă pot fi identificate a servi realizării unui produs, executării unei lucrări sau prestării unui serviciu, sau **indirecte,** dacă nu putem efectua o astfel de identificare fără alte raţionamente economice de atribuire. Aceleaşi cheltuieli pot să evolueze în funcţie de volumul producţiei (si în acest caz sunt variabile) sau să se menţină relativ constante în timp (costuri fixe).

Reglementările contabile din România restrâng libertatea întreprinderilor de a opta între cele două forme de prezentare. Prezentarea unui model

J

cu delimitarea cheltuielilor după funcţii (producţie, administrativă, distribuţie şi uneori cercetare-dezvoltare) oferă date necesare gestiunii întreprinderii, dar poate contura o imagine subiectivă a performanţei, datorită intercondi-ţionării dintre funcţiile întreprinderii (care face dificilă alocarea cheltuielilor de exploatare între acestea).

Standardul internaţional nu propune o structură rigidă a situaţiilor financiare, ci presupune exercitarea raţionamentului profesional în aprecierea caracterului semnificativ al unui element de venit/cheltuială. Elementele sunt prezentate distinct dacă sunt semnificative, iar aceasta se apreciază în funcţie de natura sau importanţa lor.

în contextul studiului nostru de caz, o prezentare după funcţii ar putea îmbrăca următoarea formă:

a. Venituri	800.000.000
b. Costul vânzărilor [1)]	580.000.000
c. Marja brută (a-b)	220.000.000
d. Alte venituri	145.000.000
d. Cheltuielile administrative	65.000.000
e. Alte cheltuieli din exploatare	10.000.000
f. Rezultatul din exploatare (c-d-e)	**290.000.000**

1) costul vânzărilor reprezintă ieşirile de produse finite în decursul perioadei. Structura costului de producţie prezentată în textul aplicaţiei se referă la produsele finite obţinute în decursul perioadei.

Costul vânzărilor cuprinde ansamblul cheltuielilor ocazionate de aprovizionări, servicii prestate de terţi, manopera, cheltuielile cu chiriile şi amortizarea spaţiilor destinate procesului de producţie aferente producţiei vândute.

Costurile de distribuţie sunt constituite din cheltuieli angajate pentru promovarea si distribuirea bunurilor produse şi/sau comercializate de întreprindere (cheltuieli cu publicitatea, cheltuieli cu personalul angajat în cadrul funcţiei distribuţie, amortizarea, chiria aferentă spaţiilor cu destinaţie comercială).

Exerciţiul 8

Determinaţi marja brută pentru societatea BETA, despre care se cunosc următoarele informaţii (în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 100.000.000; TVA colectată 25.000.000; venituri din vânzarea de semifabricate 25.000.000; venituri din vânzarea mărfurilor 15.000.000; intrări de produse finite 65.000.000; ieşiri de produse finite 36.000.000; cheltuieli cu mărfurile 10.000.000; intrări de semifabricate 2.000.000; ieşiri de semifabricate 1.000.000.

Deoarece o prezentare după funcţii nu permite previziunea fluxurilor de trezorerie viitoare, IAS l solicită întreprinderilor prezentarea în note a unor informaţii adiţionale cu privire la natura cheltuielilor inclusiv cheltuielile cu amortizarea şi cele de personal.

OMF 1752/2005 oferă un model de anexă în structura căreia este prezentată o notă informativă privind gruparea cheltuielilor după funcţii. Detalierea costului bunurilor vândute (cheltuielile activităţii de bază + cheltuielile activităţii auxiliare + cheltuielile indirecte de producţie) se îndepărtează de spiritul normelor internaţionale şi al principiilor contabile (conectarea cheltuielilor la venituri nu mai este respectată deoarece relaţia este valabilă pentru determinarea costului de producţie nu a costului bunurilor vândute), dincolo de faptul că menţine metode depăşite de determinare a costului de producţie (o grupare a cheltuielilor în directe şi indirecte are valenţe limitate în ceea ce priveşte controlul costurilor şi analiza performanţei).

Indiferent de prezentarea aleasă (după natură sau după funcţii), IAS l furnizează un format identic de prezentare, în ceea ce priveşte posturile ce urmează rezultatului din exploatare:

+/- Rezultatul din exploatare	**290.000.000**
+ Veniturile din participaţii +	87.000.000
Alte venituri financiare	180.000.000
- Costurile finanţării	240.000.000
Rezultatul înaintea impozitării	**317.000.000**
- Cheltuiala cu impozitul pe profit	27.520.000
Profitul perioadei	**289.480.000**

1.2.2.3. Situaţia variaţiei capitalurilor proprii

i|||jil^^

lliliIS^

iSilillS^^

;1|||||^
flt'jf|tg-f!^

fşfllşl|l||^^
Sifl|^^
rf|;¨:fâ|l:i^^

?SPS^

Cerinţele de prezentare pot fi satisfăcute fie printr-un model care reconciliază soldurile iniţiale şi soldurile finale ale fiecărei componente de capitaluri proprii, fie prin prezentarea în cadrul acestei situaţii a elementelor de la a) la c) menţionate mai sus (celelalte elemente de capitaluri proprii fiind ilustrate în notele la situaţiile financiare).

Pornind de la ecuaţia fundamentală Activ - Datorii = Capitaluri proprii, ecuaţie valabilă atât la începutul cât şi la sfârşitul exerciţiului, deducem că este, de asemenea, valabilă şi relaţia ACapitaluri proprii = AActiv - ADatorii.

Deci variaţia capitalurilor proprii este determinată de variaţia (creşterea/diminuarea) activelor şi datoriilor. Cadrul conceptual defineşte cheltuielile şi veniturile ca diminuări/creşteri ale activelor sau datoriilor, iar diferenţa acestora (rezultatul exerciţiului) determină modificarea capitalurilor proprii.

Variaţia capitalurilor proprii este, de asemenea, explicată de:

> creşterile/diminuările de active sau datorii care nu afectează re zultatul perioadei ca, de exemplu:
  - în cazul reevaluării imobilizărilor corporale sau necorporale este afectată rezerva din reevaluare;
  - pentru evaluarea activelor disponibile pentru vânzare sau a unor instrumente de acoperire a fluxului de trezorerie la valoa rea justă, plusul sau minusul de valoare afectează o rezervă;
  - diferenţele din conversie (tratamentul contabil al acestora este descris de I AS 21);
> tranzacţiile cu proprietarii care acţionează în calitate de proprietari (de exemplu, emisiuni de noi acţiuni);
> achiziţionarea propriilor acţiuni;

  distribuirile către proprietari (dividendele);
> contracte ce vor fi decontate prin cedarea sau primirea unor sume fixe de instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe de bani sau alt activ financiar (de exemplu, contracte forward, opţiuni pe acţiuni proprii);
> efectul schimbărilor de politici contabile sau al corectării de erori (în conformitate cu IAS 8);
> componenta de capitaluri proprii a unui instrument compus.

Activele disponibile pentru vânzare sunt active financiare evaluate la valoarea justă pentru care câştigurile/pierderile de valoare afectează capitalurile proprii, în momentul cesiunii acestora, câştigul sau pierderea cumulată în capitalurile proprii este virată în contul de profit şi pierdere.

Acoperirea fluxului de trezorerie reprezintă acoperirea riscului aferent variabilităţii fluxurilor de trezorerie care poate fi atribuit unui risc particular asociat unui activ sau unei datorii recunoscute (cum ar fi plăţile de dobândă

pentru împrumuturile cu rată variabilă) sau o tranzacţie prognozată (vânzare sau cumpărare) care va afecta rezultatul perioadei, în cazul acestei relaţii de acoperire, câştigurile sau pierderile instrumentului de acoperire, ce reprezintă partea eficientă a acoperirii, sunt amânate în capitalurile proprii. Valorile recunoscute în capitalurile proprii sunt imputate rezultatului în perioada în care tranzacţia prognozată afectează rezultatul sau costul de achiziţie al unui activ nefinanciar dacă tranzacţia anticipată are ca rezultat recunoaşterea sa.

Tratamentul contabil al activelor financiare şi acoperirii riscurilor este descris de norma internaţională IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare".

Variaţia capitalurilor proprii este explicată şi de efectul schimbărilor de metode contabile şi al corectării erorilor, al căror tratament este prescris de norma internaţională I AS 8 „Politici contabile, schimbări de estimări contabile şi corectarea erorilor".

STUDIU DE CAZ

Grupul ALFA prezenta, la 1.01.N, următoarea situaţie a capitalurilor proprii:

Elemente	Atribuibile acţionarilor societăţii mamă	Atribuibile minoritarilor
Capital social subscris şi vărsat	500.000.000 lei (50.000 acţiuni)	100.000.000 lei
Rezerve legale	100.000.000 lei	
Alte rezerve	50.000.000 lei	10.000.000 lei
Rezultat reportat	200.000.000 lei	20.000.000 lei
Diferenţe din conversie	90.000.000 lei	10.000.000 lei

Societatea Alfa, situată în România, a achiziţionat, în exerciţiului N-3, 90% din capitalul unei entităţi externe situată în SUA (care are ca monedă funcţională dolarul).

în cursul exerciţiului N au avut loc următoarele operaţii cu incidenţă asupra capitalurilor proprii:

1) s-au emis 10.000 de acţiuni ce s-au vândut la un preţ de emisiune de 12.000 lei/acţiune;

2) din reevaluarea imobilizărilor corporale a rezultat un plus de valoare de 100.000.000 lei; reevaluarea nu este recunoscută fiscal;

3) s-a înregistrat un plus de valoare pentru l .000 obligaţiuni dispo nibile pentru vânzare de 100.000.000 lei (variaţiile de valoare nerealizate nu sunt recunoscute fiscal);

4) s-a înregistrat un plus de valoare pentru 10 contracte swap de semnate ca instrumente de acoperire a riscului ratei dobânzii pentru împrumuturi cu rata variabilă de 50.000.000 lei şi pentru 20 contracte forward desemnate ca instrumente de acoperire a unor achiziţii previzionale în valută de marfă de 20.000.000 lei.

5) s-au răscumpărat de pe piaţa de capital 5.000 de acţiuni la preţul de răscumpărare de 8.000 lei/acţiune (acţiuni ce au fost anulate);

6) 20.000 de obligaţiuni au fost convertite în 10.000 de acţiuni (valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 8.000 lei/obliga ţiune);

7) rezerva din reevaluare realizată a imobilizărilor corporale este de 20.000.000 lei;

8) în exerciţiul N se decide imputarea cheltuielilor cu dobânzile în contul de profit şi pierdere (este vorba despre cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor primite pentru finanţarea produc ţiei cu ciclu lung de fabricaţie), în exerciţiile anterioare, chel tuielile cu dobânzile au fost capitalizate (30.000.000 lei în N-1 şi 60.000.000 lei în anii anteriori);

9) rezultatul brut al exerciţiului N este de 800.000.000 lei, iar re zultatul net de 600.000.000 lei. Acesta din urmă a fost repartizat: 40.000.000 la rezerva legală şi restul s-a reportat la exerciţiul următor;

10) filiala externă a obţinut în exerciţiul N un rezultat de 100.000.000 lei, iar în urma conversiei capitalurilor proprii, la 31.12.N, ale filialei a rezultat o diferenţă din conversie de 20.000.000 lei;

în exerciţiul N+l, Alfa a efectuat următoarele operaţii:

1) din reevaluarea imobilizărilor corporale a rezultat un plus de valoare de 40.000.000 lei;

2) s-a constatat înregistrarea eronată în exerciţiul N a unei cheltuieli cu amortizarea de 200.000 mii lei în locul uneia de 80.000 mii lei. Cota de impozitare a profitului este de 16%.

3) rezerva din reevaluare realizată a imobilizărilor corporale este de 10.000.000 lei;

4) un plus de valoare pentru contractele swap de 40.000.000 lei (valoarea brută) este virat în contul de profit şi pierdere;

5) un plus de valoare pentru contractele forward de 2.000.000 lei (valoare netă) diminuează costul de achiziţie al mărfurilor a căror achiziţie este acoperită;

6) s-au distribuit dividende din rezultatul exerciţiului N de 10.000.000 lei;

7) rezultatul exerciţiului N+l pentru societatea mamă Alfa este de 100.000.000 lei, care este reportat pentru exerciţiile viitoare;

8) filiala externă a obţinut în exerciţiul N+l un rezultat de 200.000.000 lei; în urma conversiei capitalurilor proprii, la 31.12.N, ale filialei a rezultat o diferenţă din conversie de 80.000.000 lei;

9) sunt emise opţiuni caii pe acţiunile proprii prin care Alfa are obligaţia să livreze un număr fix de acţiuni proprii pentru o valoare fixă pentru care se încasează o primă de 4.000.000 lei.

Situaţia variaţiilor capitalurilor proprii poate fi prezentată sub una din următoarele forme:

Situaţia variaţiei capitalurilor proprii

(sume exprimate în mii lei)

Atribuibile acţionarilor societăţii mamă												
Sold la 31 decembrie N-l	500.000	100.000		50.000				90.000	200.000	940.000	140.000	1.080.000
Efectul schimbărilor de politici contabile									(75.600)	(75.600)		(75.600)
Soldul retratat	500.000	100.000		50.000				90.000	124.400	864.400	140.000	1.004.400
Variaţia capitalurilor proprii în exerciţiul N												
Plus de valoare din reevaluarea imobilelor					100.000					100.000	0	100.000
Rezerva din reevaluare virată la rezultatul reportat					(20.000)				20.000	0		0
Investiţii disponibile pentru vânzare												
Câştiguri din ajustări de valoare înregistrate în capitalurile proprii				100.000						100.000		100.000
Acoperirea fluxurilor de trezorerie												

Câştiguri înregistrate în capitalurile proprii				70.000						70.000	0	70.000
Diferenţe din conversie								18.000		18.000	2.000	20.000
Impozit asupra elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii				(27.200)	(16.000)					(43.200)		(43.200)
Rezultatul net al câştigurilor şi pierderilor imputate capitalurilor proprii				142.800	64.000			18.000	20.000	244.800	2.000	246.800
Profitul perioadei		40.000							650.000	690.000	10.000	700.000
Totalul veniturilor şi cheltuielilor recunoscute în cursul perioadei		40.000		142.800	64.000			18.000	670.000	934.800	12.000	946.800
Creşteri de capital	100.000					20.000				120.000		120.000
Conversia obligaţiunilor în acţiuni	100.000						60.000			160.000		160.000
Acţiuni proprii	(50.000)		10.000							(40.000)		(40.000)
Sold la 31 decembrie N	650.000	140.000	10.000	192.800	64.000	20.000	60.000	108.000	794.400	2.039.200	152.000	2.191.200
Efectul corectării erorilor									100.800	100.800		100.800
Sold retratat	650.000	140.000	10.000	192.800	64.000	20.000	60.000	108.000	895.200	2.140.000	152.000	2.292.000
Variaţia capitalurilor proprii în exerciţiul N+l												
Plus din reevaluarea imobilizărilor					40.000					40.000		40.000

Rezerva din reevaluare virată la rezultatul reportat					(10.000)				10.000	0		0
Acoperirea fluxurilor de trezorerie												
Plus de valoare transferat valorii contabile iniţiale a elementului acoperit				(2.000)						(2.000)		(2.000)
Transferate în contul de profit şi pierderi				(40.000)						(40.000)		(40.000)
Diferenţe din conversie								72.000		72.000	8.000	80.000
Efectul fiscal al elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii				6.4000	(6.400)					0		0
Rezultatul net al câştigurilor şi pierderilor imputate capitalurilor proprii				(35.600)	23.600			72.000	10.000	70.000	8.000	78.000
Profitul perioadei									280.000	280.000	20.000	300.000
Totalul veniturilor şi cheltuielilor recunoscute în cursul perioadei				(35.600)	23.600			72.000	290.000	350.000	28.000	378.000
Dividende									(10.000)			
Opţiuni caii pe acţiuni proprii emise				4.000								
Sold la 31 decembrie N+l	650.000	140.000	10.000	(161.200)	87.600	20.000	60.000	180.000	1.172.500	2.481.300	180.000	2.661.300

Situaţia câştigurilor şi pierderilor
pentru exerciţiul încheiat la 31.12. N

(în mii lei)

	N+l	N
Câştig din reevaluarea imobilizărilor	40.000	100.000
Investiţii disponibile pentru vânzare:		
• Câştiguri din ajustări de valoare înregistrate în capitalurile proprii		100.000
• Transferate în contul de profit şi pierderi cu ocazia vânzării		-
Acoperirea fluxurilor de trezorerie:		
• Câştiguri raportate în capitalurile proprii		70.000
• Transferate în contul de profit şi pierdere	(40.000)	
• Transferate în valoarea contabilă iniţială a elementului acoperit	(2.000)	
Diferenţe din conversie	80.000	20.000
Efectul fiscal asupra elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii	0	43.200
Rezultat net ale câştigurilor şi pierderilor recunoscute direct în capitalurile proprii	78.000	246.800
Profitul perioadei	300.000	700.000
Totalul veniturilor şi cheltuielilor recunoscute în timpul perioadei	378.000	946.800
Atribuibile:		
• Acţionarilor societăţii mamă	350.000	934.800
• Minoritarilor	28.000	12.000
Efectul net al schimbărilor de politici contabile şi al corectării erorilor:		
• Acţionarilor societăţii mamă	100.800	(75.600)
• Interesului minoritar		

vffl

1.3. Rezumat

1.3.1 Sistemul contabil al unei ţări este influenţat de o serie de factori precum sistemul juridic, modul de finanţare dominant al agen ţilor economici, sistemul fiscal, nivelul de inflaţie, sistemul eco nomic, politic etc. Din această cauză există diferenţe semni ficative de la un sistem contabil naţional la altul.

1.3.2 Diferenţele între sistemele contabile generează dificultăţi de acceptare a situaţiilor financiare întocmite de întreprinderi pen tru utilizatori care acţionează într-un mediu sensibil diferit de cel al ţării de origine a întreprinderii respective. Soluţiile pen tru înlăturarea dificultăţilor de acceptare ar putea consta fie în retratarea situaţiilor financiare potrivit referenţialului contabil recunoscut de destinatarii acestora, fie în elaborarea situaţiilor financiare pe baza unui **referenţial contabil recunoscut la nivel internaţional.**

1.3.3 Acest referenţial cuprinde:

- un cadru contabil conceptual (care stabileşte obiectivele situaţiilor financiare, defineşte elementele situaţiilor finan ciare, stabileşte criteriile de recunoaştere a acestora, prezintă caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare etc.);
- un pachet flexibil de Standarde Internaţionale de Contabili tate (IAS: International Accounting Standard) şi de Stan darde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS: Inter-nacional Financial Reporting Standards);
- un pachet flexibil de interpretări referitoare la unele dintre subiectele standardelor contabile internaţionale (SIC şi IFRIC).

Referenţialul contabil internaţional este produsul organismului internaţional de normalizare „Consiliul internaţional al standar-delor contabile" (International Accounting Standards Board: **IASB).**

1.3.4 Organismul internaţional de normalizare contabilă (IASB) vi zează satisfacerea cerinţelor informaţionale ale unei categorii

largi de utilizatori. Rezultă însă, de o manieră implicită, că investitorii sunt utilizatorii privilegiaţi. Prin urmare, satisfacerea necesităţilor lor informaţionale va însemna şi satisfacerea majorităţii necesităţilor celorlalte categorii de utilizatori.

1.3.5 Oferta de informaţie contabilă, în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate, constă în setul de situaţii financiare pe care acestea sunt obligate să le întocmească şi să le facă publice si care conţine: bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere, tabloul fluxurilor de trezorerie, situaţia variaţiilor capitalurilor proprii, politicile contabile şi notele explicative.

1.3.6 Bilanţul contabil descrie poziţia financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de active, datorii şi capitaluri proprii.

1.3.7 în prezent, întreprinderile care aplică OMF 1752/2005 întocmesc un model de bilanţ listă. Bilanţul din OMF 1752/2005 nu are ca sursă modelul recomandat de IAS l „Prezentarea situaţiilor financiare", aşa cum ar fi fost de aşteptat, ci unul din modelele recomandate de Directiva a IV-a europeană (model de inspiraţie britanică).

1.3.8 Acest model de bilanţ, de sorginte anglo-saxonă, are la bază ecuaţia ACTIVE - DATORII = CAPITALURI PROPRII şi explică averea proprietarilor.

1.3.9 Potrivit referenţialului contabil internaţional, un activ reprezintă o resursă economică controlată de întreprindere ca urmare a unui eveniment trecut şi de la care se aşteaptă să se obţină avantaje economice viitoare pentru întreprindere.

13.10 O datorie reprezintă o obligaţie prezentă a întreprinderii ce decurge dintr-un eveniment trecut si pentru a cărei decontare se aşteaptă să aibă loc o ieşire de resurse ce încorporează avantaje economice.

13.11 Profitul sau pierderea obţinută de întreprindere este utilizată frecvent ca o măsură de apreciere a performanţelor. De aceea, utilizatorii doresc să afle cum a fost obţinut acest rezultat, care au fost fluxurile de venituri şi cheltuieli care explică acest rezultat. Prin urmare, este nevoie de o situaţie care să explice

mecanismul formării rezultatului şi aceasta este contul de profit şi pierdere.

1.3.12 Cadrul contabil IASB defineşte conceptele de venit si chel tuială prin raportare la averea proprietarilor. Venitul este per ceput de proprietari ca o sursă de îmbogăţire, în timp ce chel tuiala este o sursă de sărăcire. Venitul reprezintă o creştere a avantajelor economice viitoare, în timp ce cheltuiala este o diminuare a avantajelor economice viitoare.

1.3.13 Reglementările din România propun un cont de profit şi pier dere cu o clasificare a cheltuielilor după natură.

Potrivit I AS l, întreprinderile pot opta între o prezentare a cheltuielilor după **natură** sau după **funcţii.** Alegerea trebuie să vizeze varianta care prezintă cel mai sincer elementele performanţei întreprinderii.

1.3.14 O întreprindere trebuie să prezinte o situaţie a variaţiei capita lurilor proprii care să conţină:

a) profitul sau pierderea perioadei;
b) fiecare element de venit şi cheltuială recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente;
c) totalul cheltuielilor şi veniturilor perioadei (calculat ca su mă de elementele prezentate la punctele a şi b) prezen tând separat sumele atribuibile acţionarilor societăţii mamă şi minoritarilor;
d) efectele schimbărilor de politică contabilă şi corecţiilor de erori potrivit I AS 8.

1.4. Rezolvări ale exercitiilor

Exerciţiul 1: La o primă vedere, informaţiile par destul de optimiste şi v-ar putea conduce spre decizia de investiţie. Vă recomandăm însă să încercaţi să intraţi în posesia unor informaţii suplimentare precum:

- care a fost modalitatea de creştere a capitalului social (aport în numerar, în natură, operaţii interne, conversia unor datorii);
- care este situaţia trezoreriei întreprinderii deoarece renta bilitatea nu este o garanţie a existenţei unei trezorerii îndestulătoare;
- existenţa obligaţiunilor convertibile va determina în vii tor creşterea numărului acţiunilor aflate în circulaţie şi, prin urmare, diminuarea dividendului aferent unei ac ţiuni.
- cum a evoluat remuneraţia managerilor deoarece aceştia pot fi tentaţi să adopte politici contabile care să ducă artificial la maximizarea profitului.

Exerciţiul 2: Este prudent din partea d-voastră ca, înainte de semnarea contractului, să ţineţi seama de următoarele aspecte:

- s-ar putea ca durata de creditare să fie mai scurtă decât durata medie de creditare acordată altor clienţi (dacă o veţi accepta, va trebui să faceţi faţă unei presiuni asupra trezoreriei);
- deşi întreprinderea a fost rentabilă, ea poate avea pro bleme de trezorerie în viitor datorită îndatorării ridicate pe termen lung;
- perioada de garanţie este scurtă, ceea ce ar trebui să vă ducă cu gândul la posibile defecte de fabricaţie sau la deprecieri rapide ale componentelor;

- ar fi foarte util să aflaţi cauza pierderii clientului tradi ţional;
- conflictul social din întreprindere poate să anunţe pro bleme de trezorerie sau probleme legate de eficienţa ges tiunii resurselor întreprinderii.

Exerciţiul 3: Trebuia să obţineţi suficiente informaţii despre partenerul israelian privind:

- credibilitatea acestuia;
- dacă îşi are asigurată continuitatea activităţii;
- dacă si unde îşi are sediul social;
- care este statutul juridic.

De asemenea, trebuia să fiţi mai atent(ă) la condiţiile stabilite pentru deschiderea şi utilizarea acreditivului.

Exerciţiul 4: Sunt active imobilizate:

- cheltuieli de constituire 10.000;
- cheltuieli de dezvoltare ocazionate de proiectul B 90.000;
- fond comercial achiziţionat 300.000;
- mijloace fixe deţinute în leasing financiar (la valoare netă) 125.000;
- acţiuni răscumpărate pentru garantarea creditului pe termen lung 200.000;
- obligaţiunile ce nu vor fi răscumpărate în anul următor de întreprinderea emitentă 50.000.

Totalul acestor elemente este de 775.000 mii lei. Deci, varianta corectă este c.

Exerciţiul 5: Sunt active imobilizate: împrumuturile acordate pe termen lung (la valoare netă) 637.250 u.m.; construcţiile (la valoare netă) 600.000 u.m.; titlurile de participare 90.000 u.m. şi

terenurile 255.000 u.m. Valoarea bilanţieră totală este de 1.582.250 u.m.

Sunt active circulante: investiţiile financiare pe termen scurt 68.350 u.m.; materialele consumabile 268.000 u.m.; furni-zorii-debitori 64.125 u.m. şi mărfurile 65.000 u.m.. Valoarea bilanţieră totală este de 465.475 u.m.

Sunt capitaluri proprii: rezervele 280.500 u.m.; capitalul social 800.000 u.m. si rezultatul reportat 56.000 u.m. Valoarea bilanţieră totală este de 1.136.500 u.m.

Exerciţiul 6: Cifra de afaceri netă = venituri din vânzarea produselor finite (100.000.000) + venituri din vânzarea mărfurilor (50.000.000) + subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri (15.000.000) = 165.000.000 mii lei. Cheltuielile cu materiile prime sunt corectate cu valoarea subvenţiei pentru exploatare aferente acestora (15.000.000). Rezultatul din exploatare = cifra de afaceri (165.000.000) -cheltuieli cu mărfurile (5.000.000) - cheltuieli cu materiile prime (5.000.000) - redevenţe (10.000.000) - cheltuieli cu personalul (20.000.000) = 125.000.000 mii lei.

Exerciţiul 7: ALFA trebuie să recunoască un venit (din imobilizări financiare cedate) de 12.000.000 lei pentru preţul de vânzare şi o cheltuială (privind imobilizările financiare cedate) de 10.000.000 lei.

Exerciţiul 8: Marja brută = Cifra de afaceri (100.000.000 + 25.000.000 + 15.000.000) - Costul bunurilor vândute (36.000.000 + 10.000.000 + 1.000.000) = 93.000.000 mii lei.

1.5. Teste grilă de autoevaluare

1. Nu sunt finanţatori ai întreprinderii:
   a) locatorul;
   b) furnizorii;
   c) creditorii bursieri;
   d) managerii;
   e) statul.

2. Nu sunt capitaluri proprii:
   a) subvenţiile pentru investiţii;
   b) rezerva legală;
   c) primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni;
   d) rezervele din reevaluare;
   e) rezultatul reportat.

3. Care din elementele următoare nu apar în activul bilanţului întocmit conform OMF 1752/2005?
   a) fondul comercial achiziţionat şi primele de capital;
   b) diferenţele nefavorabile de curs valutar şi cheltuielile în avans;
   c) cheltuielile de constituire şi primele de rambursare a obligaţiunilor;
   d) cheltuielile de cercetare şi primele de rambursare a obligaţiunilor;
   e) fondul comercial creat şi cheltuielile de constituire.

4. Nu sunt imobilizări necorporale în modelul de bilanţ întocmit conform OMF 1752/2005:
   a) cheltuielile de dezvoltare şi fondul comercial achiziţionat;
   b) cheltuielile de cercetare şi fondul comercial creat;
   c) cheltuielile de constituire şi cheltuielile de cercetare;

d) cheltuielile de constituire şi cheltuielile de dezvoltare;
e) cheltuielile de dezvoltare şi fondul comercial creat.

Se consideră următoarele structuri bilanţiere:

a) creanţe clienţi ce se vor realiza în cadrul ciclului normal de exploa tare, dar într-o perioadă mai mare de l an de la data închiderii exerciţiului;
b) datorii furnizori cu scadenţă în cadrul următoarelor 12 luni care succed datei închiderii exerciţiului;
c) titluri negociabile pe piaţă a căror realizare se prevede într-un termen mai mare de l an de la data închiderii exerciţiului;
d) creanţe clienţi ce se vor realiza în cadrul ciclului normal de exploa tare, dar într-o perioadă mai mică de 12 luni de la data închiderii exerciţiului;
e) partea rambursabilă pe termen scurt a unui credit bancar pe termen lung;
f) partea scadentă la o dată superioară unui an a unui împrumut obligatar.

în conformitate cu norma internaţională IAS l „Prezentarea situaţiilor financiare", constituie elemente necurente:

a) 1+3+6;
b) 1+2+4+5;
c) 1+5+6;
d) 3+6;
e) 5+6.

6. Se cunosc următoarele informaţii: avansuri plătite furnizorilor de stocuri 300.000; venituri în avans 500.000; salarii datorate 6.000.000; mărfuri 1.700.000; cheltuieli de constituire 200.000; conturi la bănci 7.000.000; mijloace fixe 10.000.000; provizioane pentru deprecierea mărfurilor 200.000; cheltuieli de cercetare 400.000; cheltuieli în avans 6.000.000; dividende de plată 2.000.000; titluri de participare 3.000.000; amortizarea mijloacelor fixe 2.000.000; furnizori 2.000.000

(din care 400.000 cu scadenţa mai mare de un an); prime de rambursare a obligaţiunilor 200.000; clienţi 800.000; împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni 2.000.000 (din care cu scadenţa în anul următor l .000.000 j.

Să se determine valoarea posturilor „Total stocuri", „Total activ" şi „Total activ **minus obligaţii curente" (capitaluri permanente):**

a) 1.800.000; 26.800.000; 11.000.000;
b) 1.500.000; 27.200.000; 10.500.000;
c) 1.500.000; 26.800.000; 10.500.000;
d) 2.000.000; 27.200.000; 11.100.000;
e) 1.800.000; 26.800.000; 15.800.000.

Se dau următoarele informaţii: capital social 1.500.000; venituri în avans 100.000; provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi 50.000; provizioane pentru garanţii acordate clienţilor 700.000; credite primite de la bănci 2.000.000 (din care cu scadenţa în anul următor 200.000); clienţi creditori 100.000; clienţi 500.000; cheltuieli în avans 400.000; titluri de participare 720.000 (din care titluri în valoare de 20.000 vor fi vândute în anul următor); subvenţii pentru investiţii 300.000; casa şi conturi la bănci 2.000.000; furnizori 500.000 (din care cu scadenţa în anul următor 200.000); cifra de afaceri l .000.000; mărfuri 600.000; fond comercial 5.000.000.

Valoarea postului „Active circulante respectiv obligaţii curente nete" (Fondul de Rulment) este de:

a) 1.870.000;
b) 2.628.000;
c) 2.670.000;
d) 2.570.000;
e) 2.550.000.

8. Se cunosc următoarele informaţii cu privire la societatea GAMA: venituri din vânzarea produselor finite 50.000.000 lei, venituri din vânzarea semifabricatelor 30.000.000.lei, venituri din redevenţe,

locaţii de gestiune si chirii 10.000.000 lei, venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri 2.000.000 lei, venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului 3.000.000 lei, subvenţii pentru investiţii 2.500.000 lei, venituri din titluri de participare 2.000.000 lei, cheltuieli cu personalul 5.500.000 lei.

Valorile cifrei de afaceri a rezultatului din exploatare si a rezultatului financiar al societăţii GAMA sunt:

a) 92.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

b) 90.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

c) 92.000.000 lei; 91.500.000 lei; O lei;

d) 95.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

e) 94.500.000 lei; 92.000.000 lei; 2.000.000 lei.

9. Care este mărimea ajustării valorii imobilizărilor corporale şi necorporale, cunoscându-se următoarele elemente (valorile sunt exprimate în mii lei): cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate 5.000, venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital 7.000, venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante 8.000, venituri din creanţe reactivate 2.000, venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare 5.000, venituri din provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale 800, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor 2.000.

a) 11.200 mii lei;

b) - 10.000 mii lei;

c) 1.200 mii lei;

d) - 3.800 mii lei;

e) 2.000 mii lei.

10. Care sunt valorile pentru marja brută, cheltuieli administrative şi rezultatul din exploatare dacă se cunosc următoarele informaţii cu privire la societatea ALFA (valorile sunt exprimate în mii lei): vânzări de

produse finite 104.250, TVA aferentă vânzărilor 19.808, ieşiri de produse finite 67.090, intrări de produse în curs 67.680, ieşiri de produse în curs 67.680, intrări de produse finite 69.140, amortizarea aferentă anului N pentru toate imobilizările societăţii ALFA (utilizate în scop productiv şi sediul direcţiei generale) a fost de 2.394, cheltuieli cu personalul 28.362, cheltuieli cu energia electrică 14.421, alte cheltuieli din exploatare 2.664, alte venituri din exploatare l .900.

Structura costului de producţie:

Elemente	
Materii prime	35.056
Cheltuieli cu personalul	20.362
Cheltuieli cu amortizarea	980
Cheltuieli cu servicii prestate de terţi	5.321
Cheltuieli cu energia electrică	7.421
Total	69.140

Informaţii cu privire la alte cheltuieli neincluse în costul de producţie:

Elemente	Valoare
Cheltuieli administrative Redevenţe	3.000
Cheltuieli cu personalul	8.000
Cheltuieli cu energia electrică	7.000

a) 37.160 mii lei; 19.414 mii lei; 16.982 mii lei;

b) 35.110 mii lei; 19.414 mii lei; 16.982 mii lei;

c) 35.110 mii lei; 19.414 mii lei; 14.932 mii lei;

d) 54.918 mii lei; 19.414 mii lei; 36.790 mii lei;

e) 35.110 mii lei; 18.000 mii lei; 15.568 mii lei.

CAPITOLUL 2

Stocurile şi lucrările în curs de execuţie (IAS 2 şi IAS 11)

2.1. Delimitări şi evaluări privind stocurile

2.1.1. Delimitări privind stocurile

Norma internaţională IAS 2 „Stocuri" clarifică aspecte cu privire la evaluarea stocurilor, modalităţile de determinare a bazelor de evaluare şi informaţiile referitoare la stocuri ce trebuie prezentate în situaţiile financiare.

Pentru a încadra un element în categoria stocurilor trebuie să verificăm dacă acesta corespunde definiţiei prezentată de standard.

După cum puteţi observa, definiţia conţine o enumerare de utilizări posibile pentru acest tip de active. Prin urmare, natura elementelor nu este suficientă pentru a le considera stocuri. De asemenea, standardul nu precizează o limită valorică superioară sau o durată de utilizare maximă.

Exemplu: întreprinderea ALFA a achiziţionat un calculator, în ce condiţii poate fi inclus acesta în categoria stocurilor?

Urmând definiţia prezentată de IAS 2, acest calculator achiziţionat poate fi considerat stoc în cazul în care este „deţinut pentru a fi vândut în cursul normal al activităţii". Dacă ALFA este o firmă specializată în comercializarea de calculatoare sau a achiziţionat calculatorul pentru a-1 revinde ulterior, îl poate încadra în categoria stocurilor, însă, dacă ALFA intenţionează să utilizeze calculatorul în activitatea

sa, atunci acesta reprezintă o imobilizare corporală, al cărei tratament contabil este detaliat de norma internaţională IAS 16 „Imobilizări corporale".

Exerciţiul l

întreprinderea BETA achiziţionează o clădire. Există posibilitatea ca aceasta să fie încadrată în categoria stocurilor?

2.1.2. *l* Evaluarea stocurilor

în cele ce urmează vom prezenta cum se determină costul şi valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate cheltuielile afectate achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziţie

Exemplu: întreprinderea ALFA achiziţionează 5.000 de perechi de pantofi, de la furnizorul extern BETA, la un preţ de 25 euro/pereche. Cursul de schimb la data achiziţiei este de 38.150 lei/euro, taxa vamală este de 2%, iar comisionul vamal este de 0,5%. Pentru a aduce marfa în unitate, ALFA primeşte de la o societate de transport o factură în valoare 8.330.000 lei (din care TVA 19 %). Determinaţi costul de achiziţie al mărfurilor.

Costul de achiziţie al mărfurilor se determină astfel:

Elemente	Calcule	Valoare
Preţul de achiziţie	5.000 perechi x 25 euro/ pereche x 38.150 lei/euro	4.768.750.000
(+) Taxa vamală	4.768.750.000 x 2%	95.375.000
(+) Comision vamal	7.768.750.000 x 0,5%	23.843.750
(+) Cheltuieli de transport		7.000.000
(=) Cost de achiziţie		4.894.968.750

Costul de achiziţie pentru o pereche de pantofi va fi de: stocul de pantofi este de 4.894.968.750 lei/ 5.000 perechi = 978.993,75 lei/ pereche.

Achiziţia de mărfuri va genera următoarea înregistrare:

+A	+D;+D;+D	
371		4.894.968.750
Mărfuri	401.01 Furnizori / analitic furnizor extern BETA	4.768.750.000
	401.02 Furnizori / analitic transport intern	7.000.000
	446 Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	119.218.750

Reducerile comerciale (rabatul, remiza şi risturnul) sunt deduse pentru a determina costul de achiziţie. Tratamentul reducerilor comerciale trebuie să fie coerent cu prevederile normei IAS 18 „Venituri din activităţile ordinare".

Ca urmare a revizuirilor din anul 2003, IAS 2 nu mai permite includerea în costul de achiziţie a diferenţelor de curs valutar ce rezultă ca urmare a unei achiziţii recente de stocuri exprimată într-o monedă străină, în ţara noastră, capitalizarea diferenţelor de curs valutar nu a fost posibilă nici când IAS 2 permitea acest lucru, datorită unui paragraf existent în OMF 94/2001 în care se precizează că nu sunt îndeplinite condiţiile pentru capitalizarea diferenţelor de curs valutar.

Exerciţiul 2

Determinaţi costul de achiziţie al unui stoc de materii prime, cunoscând următoarele informaţii: preţul de achiziţie 60.000.000 lei, reducere comercială de care se beneficiază de 2 %, cheltuieli de transport 2.500.000 lei, cheltuieli cu manipularea 800.000 lei, TVA 19%, amortizarea clădirii unde se află sediul firmei 800.000.000 lei, cheltuieli cu iluminarea secţiilor de producţie 9.000.000 lei.

Costurile de transformare (de producţie)

Costul împrumuturilor poate fi inclus în anumite condiţii în costul de producţie al stocurilor. Aceste condiţii sunt prezentate de tratamentul alternativ al normei IAS 23 „Costul împrumuturilor", care va fi dezbătută într-un capitol viitor.

Cheltuielile ***directe*** sunt cheltuielile ce pot fi direct afectate costului stocului fără alte raţionamente de atribuire. Clasificarea cheltuielilor în directe şi indirecte este influenţată de o serie de factori, cum ar fi[4]:

[4] Hongren, Ch. Poster, G. Datar, S-Cost accounting, Prentice Hali, 1997.

a) Tehnologia disponibilă pentru culegerea informaţiilor.

în cazul în care anumite materiale sunt prevăzute cu coduri de bare este posibilă identificarea cheltuielilor care au contribuit la producerea unui element de stoc.

b) Prevederi contractuale.

Dacă există un contract care prevede că o componentă este utilizată pentru un anumit produs, atunci cheltuielile cu achiziţia acesteia sunt directe.

c) Particularităţile proiectării capacităţilor de producţie.

Dacă un anumit utilaj este proiectat exclusiv pentru fabricarea unei categorii de stocuri atunci cheltuielile aferente utilajului pot fi afectate direct costului stocurilor.

Cheltuielile ***indirecte*** sunt alocate sistematic costului stocurilor la a căror producere participă.

Exemplu: Societatea X achiziţionează roţi, în vederea fabricării unor biciclete, în valoare de 1.000.000 lei/bicicletă. Acestea sunt cheltuieli directe deoarece pot fi afectate direct producerii unei biciclete. Dacă societatea X plăteşte redevenţe pentru un utilaj luat în leasing şi asigurarea pentru secţia în care se realizează producţia, aceste cheltuieli nu pot fi afectate direct producerii unei biciclete si reprezintă cheltuieli indirecte.

Exemplu: Cheltuielile cu remunerarea personalului pot fi considerate variabile dacă salariaţii sunt plătiţi în funcţie de numărul de unităţi produse, sau pot fi considerate indirecte dacă remunerarea se face în funcţie de timpul lucrat.

Alocarea regiei fixe de producţie costului de prelucrare se face în funcţie de capacitatea normală de producţie.

Exemplu: întreprinderea ALFA fabrică rulmenţi pentru care costul variabil unitar este de 500.000 lei/buc. Cheltuielile fixe anuale au fost de 800.000.000 lei. în exerciţiile N, N+1 şi N+2 au fost obţinute 4.000 de bucăţi, 5.000 de bucăţi şi respectiv 4.500 de bucăţi.

Determinarea costului unitar fără a ţine cont de variaţia utilizării capacităţii de producţie ne conduce la următoarea situaţie:

Elemente	N	N+1	N+2
Volumul producţiei (q)	4.000	5.000	4.500
Cheltuielile variabile totale (500.000 lei/buc x q)	2.000.000.000	2.500.000.000	2.250.000.000
Cheltuieli fixe (lei)	800.000.000	800.000.000	800.000.000
Cheltuieli totale	2.800.000.000	3.300.000.000	3.050.000.000
Costul de producţie unitar	700.000	660.000	677.778

în această situaţie, costul de producţie unitar variază o dată cu volumul producţiei. Cheltuielile fixe (800.000.000 lei) rămân constante în N, N+1 si N+2 şi determină un cost unitar scăzut dacă sunt repartizate la un număr mai mare de unităţi produse.

Pentru a evita aceste fluctuaţii nejustificate, cheltuielile fixe sunt încorporate în cost, în funcţie de capacitatea de producţie normală. Dacă producţia

normală este de 5.000 bucăţi, atunci costul de producţie unitar se determină după cum urmează:

Elemente	N	N+l	N+2
Volumul producţiei	4.000	5.000	4.500
Cheltuieli variabile totale	2.000.000.000	2.500.000.000	2.250.000.000
Cheltuielile fixe			
(800.000.000 x 4.000/5.000)	640.000.000		
(800.000.000 x 5.000/5.000)		800.000.000	
(800.000.000 x 4.500/5.000)			720.000.000
Cheltuieli totale	2.640.000.000	3.300.000.000	2.970.000.000
Costul de producţie unitar	660.000	660.000	660.000

Observaţi că se obţine acelaşi cost de producţie unitar indiferent de variaţia volumului producţiei, ceea ce determină evaluarea stocurilor în bilanţ la valoarea reală.

STUDIU DE CAZ

întreprinderea BETA fabrică un singur produs finit PF pentru care sunt necesare trei materii prime: MP l, MP2 si MP3. Din procesul de producţie se obţin, de asemenea, un produs secundar, PS, care poate fi vândut după ce este supus unui tratament şi un deşeu, D, fără valoare, care este deversat şi generează cheltuieli pentru prevenirea poluării mediului.

Procesul de producţie se desfăşoară după următoarea schemă:

- în Secţia l, MP1 este prelucrată şi se obţine produsul intermediar Pil care este transferat fără stocaj în secţia 2;
- în Secţia 2, la Pil se adaugă MP2 şi MP 3, operaţie în urma căreia se obţine produsul finit PF, produsul secundar PS si deşeul D.
- în Secţia 3, PS este tratat pentru a putea fi comercializat.
- în Secţia 4, D este supus unui proces de epurare înainte de a fi deversat.

Dispunem, de asemenea, de următoarele informaţii: (i)
Materii prime consumate:

- MP1: 550 kg x 500.000 lei/kg;
- MP2: 2.000 kg x 200.000 lei/kg;
- MP3: 1.000 kg x 150.000 lei/kg,

(ii) Manopera directă de producţie:

- Secţia l: 50h x 150.000 lei/h;
- Secţia 2: 100 h x 200.000 lei/h;
- Secţia 3: 25h x 150.000 lei/h;
- Secţia 4: l Oh x 200.000 lei/h,

(iii) Cheltuielile indirecte de producţie:

Secţia 1: 10.000.000 lei, din care variabile 8.000.000 lei (sunt repartizate în funcţie de cantitatea de MP l consuma-ta).

Secţia 2: 5.000.000 lei din care variabile 4.000.000 lei (sunt repartizate în funcţie de numărul de ore de manoperă directă).

- Secţia 3: 2.000.000 lei, repartizate în funcţie de cantitatea de produs secundar obţinut.

Secţia 4: 2.500.000 lei, repartizate în funcţie de cantitatea de deşeu tratată.

(iv) Cheltuielile administrative au fost de 50.000.000 lei iar cheltuielile de desfacere au fost de 20.000.000 lei.

(v) Capacitatea normală de producţie este de 3.500 kg produs finit (PF).

(vi) în urma procesului de producţie se obţin 500 kg de produs intermediar şi 3.050 kg de produs finit, 300 kg produs secundar PS şi 100 kg deşeu (în condiţii normale se obţin 80 kg deşeu). Ca urmare a unor disfuncţionalităţi în organizarea procesului de producţie, este necesară depozitarea produsului intermediar PI înainte de transferul în Secţia 2, ceea ce determină cheltuieli în valoare de 10.000.000 lei.

(vii) La sfârşitul perioadei, se află în curs de fabricaţie, în Secţia 2, 100 kg produs finit, iar la începutul perioadei se aflau în curs de producţie 50 kg de produs finit în valoare de 12.500.000 lei. Pentru evaluarea producţiei în curs se consideră că fiecare produs a consumat în întregime materia primă (PI l ,MP2 şi MP3) şi 50% din manopera directă şi cheltuielile indirecte ale Secţiei 2.

Vom proceda, în cele ce urmează, la determinarea costului de producţie al produsului finit PF.

Pentru a determina costul de producţie al produsului finit, PF, vom determina mai întâi costul produsului intermediar PI.

Elemente	Cantitate consumată	Cost unitar	Valoare (lei)
Materia primă MP 1	550 kg	500.000 lei/kg	275.000.000
Manopera directă	50 h	150.000 lei/h	7.500.000
Cheltuielile indirecte			10.000.000
din care:			
încorporabile (1)			
(8.000.000 lei + 2.000.000 lei x 3.050 kg/3.500 kg)			9.742.857
Cheltuielile perioadei (2)			257.143
Costul de producţie al produsului intermediar Pil	500 kg	584.485,714 lei/kg (3)	292.242.857

(1) cheltuielile încorporabile sunt acele cheltuieli care se includ în costul de producţie.

(2) Acestea nu sunt incluse în cost.

(3) 292.242.857 lei/500 kg = 584.485,714 lei/kg.

Din cheltuielile indirecte de producţie de 10.000.000 lei, sunt încorporate în costul produsului intermediar cheltuielile variabile de 8.000.000 lei şi cheltuielile fixe în funcţie de gradul de utilizare al capacităţii de producţie.

Determinarea costului de producţie al produsului finit PF ridică o serie de dificultăţi, cum ar fi:

A. Evaluarea producţiei în curs.

B. Evaluarea deşeurilor.

C. Evaluarea produselor secundare.

A. Evaluarea producţiei în curs

Pentru aceasta trebuie să determinăm mai întâi cantitatea de produse care au consumat 100 % materiile prime (Pil, MP2 si MP3):

3.050 kg produs finit

(+) 100 kg producţie în curs care a încorporat în întregime materiile prime

(-) 50 kg producţie în curs la începutul perioadei (care a consumat materia primă în perioada anterioară)

(=)3.100kg.

Cele 3.100 kg au consumat 500 kg de produs intermediar Pil în valoare de 292.242.857 lei, 2.000 kg MP2 în valoare de 400.000.000 lei şi 1.000 kg MP3 în valoare de 150.000.000 lei. Fiecare kg de produs a consumat deci produs intermediar PI în valoare de 94.271,89 lei (292.242.857 lei/3.100 kg), MP2 în valoare de 129.032,26 lei (400.000.000 lei/3.100 kg) şi MP3 în valoare de 48.387,10 lei (150.000.000 lei/3.100 kg).

Pentru manopera directă şi cheltuielile indirecte ale Secţiei 2:

Producţia în curs la sfârşitul perioadei are un grad de avansare de 50%, ceea ce înseamnă că 100 kg produse în curs pot fi echivalate cu 50 kg (100 x 50%) de produs finit. Produsele în curs de execuţie la începutul perioadei (50 kg) sunt finalizate şi pot fi echivalate cu (25 kg) produse finite (dacă au fost prelucrate în proporţie de 50% în perioada anterioară, restul de 50% se efectuează în perioada curentă).

Manopera directă şi cheltuielile indirecte ale Secţiei 2 sunt consumate pentru:

- 50 kg produse finite echivalente pentru producţia în curs la sfârşitul perioadei;
- 3.000 kg produse fabricate în întregime în perioada curentă (3.050 kg - 50 kg produse din perioada anterioară);
- 25 kg produse finite echivalente pentru finalizarea producţiei în curs la începutul perioadei.

Totalul de 3.075 kg a consumat manopera directă şi cheltuielile indirecte din Secţia 2 în valoare de 24.871.428,57 lei (20.000.000 lei + 4.000.000 lei + 1.000.000 lei x 3.050 kg/3.500 kg), ceea ce înseamnă o valoare de 8.088,27 lei/kg.

Valoarea producţiei în curs la sfârşitul perioadei se determină astfel:

Elemente	Cantitate (kg)	Cost unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
Produs intermediar Pil	100	94.271,89	9.427.189
Materie primă MP 2	100	129.032,26	12.903.226
Materie primă MP 3	100	48.387,10	4.838.710
Manoperă şi cheltuieli indirecte S2	50	8.088,27	404.413,5
Costul producţiei în curs	100	275.735,385	27.573.538,5

B. Evaluarea deşeurilor:

Costurile efectuate în Secţia 4 pentru eliminarea deşeului sunt costuri inevitabile şi vor majora costul produsului finit PF (doar pentru cele 80 kg de deşeuri ce se obţin în condiţii normale):

Elemente	Cantitate	Cost unitar	Valoare
Manoperă directă	10 h 100	200.000 lei/h	2.000.000 lei
Cheltuieli indirecte	kg	25.000 lei/kg	2.500.000 lei
Costul eliminării deşeului	100 kg	45.000 lei/kg	4.500.000 lei

Costul produsului finit PF va fi majorat cu 3.600.000 lei (80 kg x 45.000 lei/kg).

C. Evaluarea produsului secundar

IAS 2 precizează că majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă, în aceste cazuri, ele sunt evaluate la valoarea realizabilă netă si această valoare se deduce din valoarea produsului principal.

Dacă l kg produs secundar PS se vinde în condiţii normale cu 40.000 lei/kg şi cheltuielile ocazionate de vânzare ar fi de 1.000.000 lei, valoarea realizabilă netă se determină prin deducerea din preţul de vânzare a cheltuielilor de vânzare şi a cheltuielilor Secţiei 3 în care se efectuează tratarea produsului secundar în vederea vânzării.

Preţ de vânzare	300 kg	40.000 lei/kg	12.000.000 lei
Cheltuieli ocazionate de vânzare	300 kg	3.333 lei/kg	-1.000.000 lei
Cheltuielile Secţiei 3			
- manoperă directă	50 h	150.000 lei/h	-3.750.000 lei
- cheltuieli indirecte	300 kg	6.666 lei/kg	-2.000.000 lei
Valoarea realizabilă netă a produsului secundar	300 kg	17.500 lei/kg	5.250.000 lei

Costul de producţie se determină după cum urmează:

Elemente	Valoare
Produs intermediar PI	(+)292.242.857 lei
Materii prime	
MP2	(+)4.000.000 lei
MP3	(+) 1.500.000 lei

Elemente	Valoare
Manopera directă S2 Cheltuieli indirecte ale secţiei	(+)20.000.000 lei
S2 încorporabile Valoarea producţiei în curs la	(+)4.87 1.428,57 lei
începutul perioadei Valoarea producţiei în curs la	(+)12.500.0001ei
sfârşitul perioadei Valoarea realizabilă netă a	(-)27.573.538,5 lei
produsului secundar PS	(-)5. 250.000 lei
Costul eliminării deşeului D (doar pentru cele 80 kg ce s-ar obţine în condiţii normale)	(+)3. 600.000 lei
Costul de producţie al produsului finit PF	305.890.747,07 lei

Costul unitar al produsului finit PF este de 100.292,05 lei/kg.

Obţinerea produselor finite generează următoarea înregistrare:

+A		-Ch	
345		711	305.890.747,07
Produse finite	=	Variaţia stocurilor	

Cheltuielile sunt incluse în costul stocurilor în măsura în care sunt angajate pentru aducerea stocurilor la locul şi starea în care se găsesc.

Exemplu: Poate fi adecvat să se includă în costul stocurilor alte cheltuieli generale decât cele de producţie sau costurile de concepţie aferente

unor produse destinate unor clienţi speciali. Cheltuielile de depozitare a produselor finite înaintea vânzării nu sunt incluse în costul de producţie. Totuşi, în cazul cheltuielilor unei distilerii pentru îmbătrânirea whisky-ului în butoi înainte de îmbuteliere reprezintă un cost al stocului.

Exerciţiul 3

Determinaţi costul de producţie pentru produsul finit P F dispunând de următoarele informaţii:

- *cheltuieli cu materialele directe: 500.000.000 lei;*
- *cheltuieli cu manopera directă: 100.000.000 lei;*
- *cheltuieli indirecte de producţie: 700.000.000 lei, din care 500.000.000 lei sunt variabile;*
- *cheltuieli cu salarizarea personalului administrativ: 100.000.000 lei;*
- *cheltuieli cu iluminatul şi încălzirea magazinului de desfacere: 50.000.000 lei.*
- *cheltuieli cu publicitatea: 25.000.000 lei.*

în urma procesului de producţie se obţin 500 buc. produs finit PF. în condiţii normale, ţinând cont de pierderile generate de revizia lunară a utilajelor, se obţin 600 buc. produs finit PF.

De exemplu, alocarea se poate face în funcţie de ponderea în volumul vânzărilor a fiecărui produs, fie în stadiul în care pot fi identificate separat, fie după finalizarea procesului de producţie.

Exemplu: în urma procesului de producţie desfăşurat se obţin două produse: PI şi P2. Volumul total al vânzărilor este de 450.000.000 lei, din care 300.000.000 lei sunt aferente lui PI iar restul lui P2. Totalul cheltuielilor angajate pentru producerea lui PI şi P2 sunt de 350.000.000 lei.

Aceste cheltuieli pot fi alocate lui PI şi P2 după cura urmează:

- 350.000.000 lei x 300.000.000/400.000.000 = 262.500.000 lei pentru PI;
- 350.000.000 lei x 100.000.000/400.000.000 = 87.500.000 lei pentru P2.

Exerciţiul 4

în urma procesului de producţie se obţin: 1.000 buc. produs principal P si 50 buc. produs secundar PS. După obţinerea lui P, PS este supus unor prelucrări suplimentare care ocazionează cheltuieli de 1.500.000 lei. Preţul de vânzare pe piaţă a lui PS în condiţii normale este de 100.000 lei/buc., iar cheltuielile estimate cu vânzarea acestuia sunt de 500.000 lei. Cheltuielile comune pentru obţinerea lui P si PS sunt de 150.000.000 lei. Determinaţi costul de producţie al produsului P.

Valoarea realizabilă netă

Estimarea valorii realizabile nete trebuie să se facă în funcţie de destinaţia stocului considerat. Astfel, în cazul în care există un contract de vânzare a stocurilor, valoarea realizabilă netă este reprezentată de preţul prevăzut în contract.

Materialele nu vor trebui depreciate atâta timp cât produsele obţinute cu ajutorul lor pot fi vândute la un preţ mai mare decât costul lor.

Exemplu: Se cunosc următoarele informaţii cu privire la produsele finite PF1, PF2, PF3 în exerciţiul N:

Produs	Cost(a)	Valoarea realizabilă netă(b)	Valoarea cea mai mică dintre a şi b
PF1	100.000	110.000	100.000
PF2	150.000	170.000	150.000
PF3	260.000	170.000	170.000
Total	510.000	450.000	420.000

Valoarea stocurilor la inventar este de 420.000 lei. Diferenţa dintre cost (de 510.000 lei) si valoarea de inventar se înregistrează sub forma unui provizion pentru deprecierea stocurilor.

_____ +Ch _____

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	394 Provizioane pentru deprecierea produselor finite	90.000

în bilanţul contabil stocurile sunt evaluate la 420.000 lei (costul de 510.000 lei diminuat cu provizionul constituit de 90.000 lei).

Sesizaţi că se compară costul cu valoarea realizabilă netă pentru fiecare produs finit în parte şi nu se recurge la o analiză pe total (prin compararea totalului costurilor de 510.000 lei cu totalul valorii realizabile nete de 450.000 lei).

în fiecare exerciţiu următor, este efectuată o estimare nouă a valorii nete de realizare. Dacă circumstanţele care au permis contabilizarea

stocurilor la o valoare sub cost nu mai există (preţul de vânzare a crescut) şi acestea sunt disponibile încă, deprecierea trebuie reluată (diminuată sau anulată).

Exemplu: în exerciţiul N+l situaţia celor trei produse finite se prezintă astfel:

Produs	Cost(a)	rea realizabilă netă (b)	Valoarea cea mai mică dintre a şi b
PF1	100.000	110.000	100.000
PF2	150.000	170.000	150.000
PF3	260.000	220.000	220.000
Total	510.000	500.000	470.000

în exerciţiul N+l valoarea stocurilor la inventar este de 470.000 lei, prin urmare o parte din provizionul constituit trebuie reluat:

-(-A)	+V	
394 Provizioane pentru deprecierea produselor finite	7814 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	50.000

Exerciţiul 5

întreprinderea ALFA dispune de un stoc de produse finite obţinute la un cost de 150.000.000 lei. Valoarea realizabilă netă a stocului la sfârşitul exerciţiilor N si N+l este de 170.000.000 lei si respectiv 130.000.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate la sfârşitul exerciţiilor N şi N+l?

La ce valoare apare stocul în bilanţul exerciţiului N?

De exemplu, o creştere ulterioară a preţului poate demonstra că scăderea preţului, înregistrată anterior datei bilanţului, a fost temporară si nu este necesară constituirea unui provizion pentru depreciere, sau este necesară, dar de o valoare mai mică. O scădere ulterioară a preţului poate indica o problemă ce a existat la data bilanţului (de exemplu, reducerea preţurilor pentru stocuri greu vandabile). Prin urmare, modificările ulterioare ale preţurilor şi costurilor trebuie analizate dacă sunt consecinţe ale unor condiţii existente la data bilanţului sau se datorează unor evenimente ce apar în perioade viitoare.

Evaluarea la ieşire a stocurilor

La data ieşirii din gestiune, stocurile pot fi evaluate printr-o **identificare distinctă** a costurilor lor individuale dacă nu sunt confundabile sau nu sunt afectate unor proiecte specifice.

Identificarea specifică nu poate fi utilizată când există un număr mare de elemente confundabile. Pentru acest caz, IAS 2 a prevăzut două procedee de determinare a costului bunurilor ieşite: **FIFO** (primul intrat-primul ieşit) sau CMP (costul mediu ponderat).

avute în vedere toate în
ulterioare ale preţurilor de vânzare

Procedeul LIFO (ultimul intrat - primul ieşit) care se constituia în prelucrarea alternativă în standardul IAS 2 a fost eliminat prin revizuirea din 2003.

Exemplu: Se cunosc următoarele informaţii privind un stoc de marfă:

- la 1.10.N se aflau în stoc 1000 buc. evaluate la costul de achiziţie de 1.000 lei/buc.;
- la 3.10.N are loc o achiziţie de 2.000 buc. la costul de l.600 lei/buc.;
- la 12.10.N are loc o vânzare de 2.500 buc.;
- la 21.10.N are loc o achiziţie de 1.000 buc. la costul de 2.300 lei/buc.;
- la data de 27.10.N are loc o vânzare de 1.200 buc.;

Ne propunem să determinăm valoarea ieşirilor din stoc şi a stocului final în următoarele cazuri:

Cazul 1: întreprinderea utilizează procedeul cost mediu ponderat calculat după fiecare intrare:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	1.000	1.000.000
3/10	2.000	1600	3.200.000				3.000	1.400	4.200.000
12/10				2.500	1.400	3.500.000	500	1.400	700.000
21/10	1.000	2.300	2.300.000				1.500	2.000	3.000.000
27/10				1.200	2.000	2.400.000	300	2.000	600.000
31/10							300	2.000	600.000

Cazul 2: întreprinderea utilizează procedeul FIFO:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	1.000	1.000.000
3/10	2.000	1600	3.200.000				1.000	1.000	1.000.000
							2.000	1.600	3.200.000
							3.000		4.200.000
12/10				1.000	1.000	1.000.000			
				1.500	1.600	2.400.000	500	1.600	800.000
				2.500		3.400.000			
21/10	1.000	2.300	2.300.000				500	1.600	800.000
							1.000	2.300	2.300.000
							1.500		3.100.000
27/10				500	1.600	800.000			
				700	2.300	1.610.000	300	2.300	690.000
				1.200		2.410.000			
31/10							300	2.300	690.000

9

Exerciţiul 6

Despre un stoc de marfă se cunosc următoarele informaţii:

- *stoc la 1.05.N, 1.000 buc x 1.000 u.m./buc.;*
- *achiziţie la 7.05.N, 2.000 buc. x 1.500 u.m./buc., TVA 19%;*
- *vânzare la 15.05.N, 2.500 buc. x 2.000 u.m./buc., TVA 19%;*
- *achiziţie la 23.05.N, 5.500 buc. x 1.800 u.m./buc., TVA 19%;*
- *vânzare la 29.05.N, 5.800 buc. x 2.200 u.m./buc., TVA 19%.*

Determinaţi valoarea ieşirilor din stoc si a stocului final, ştiind că întreprinderea utilizează metoda FIFO.

Exemplu: O întreprindere poate utiliza CMP pentru evaluarea unei categorii de stocuri (mărfuri) şi FIFO pentru celelalte. Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru categoria de stocuri, indiferent de localizarea geografică a acestora şi de la un an la altul.

Tehnici de măsurare a costurilor

Metoda costurilor standard sau metoda preţului cu amănuntul pot fi utilizate în evaluarea stocurilor în măsura în care valorile obţinute aproximează costul. Costul standard este utilizat pentru evaluarea intrărilor şi a ieşirilor de stocuri în cursul perioadei deoarece nu este cunoscut costul efectiv. La sfârşitul ciclului de producţie se calculează costul efectiv şi se vor înregistra în contabilitate diferenţele de preţ.

Exemplu: Societatea comercială ALFA S.A realizează din producţie proprie două sortimente de produse finite, PI şi P2. La începutul lunii martie, situaţia stocurilor era următoarea:

PI: 270 bucăţi, evaluate la costul standard de 100.000 u.m./buc. P2: 1.000 bucăţi, evaluate la costul standard de 400.000 u.m./buc.

Diferenţa de preţ aferentă celor două stocuri este de 156.000.000 u.m. (nefavorabilă).

în cursul lunii au loc operaţiile:

(1) Se obţin produse finite:

PI: 100 bucăţi;

P2: 600 bucăţi;

(2) Se vând produse finite clientului CI. Factura cuprinde:

PI: 50 buc., preţ de vânzare 150.000 u.m./buc.

P2: 200 buc., preţ de vânzare 460.000 u.m./buc.

TVA 19%.

(3) Se exportă 400 bucăţi P2 clientului extern C2, la preţul de 30$/ buc., curs de schimb 1$ = 35.000 u.m.

(4) La sfârşitul lunii martie se calculează costul efectiv al produselor finite: costul efectiv al produselor PI este de 120.000 u.m./buc. iar cel al produselor P2 este de 350.000 u.m./buc.

D	345.01		C
Si	27.000.000	5.000.000	(2)
(1)	10.000.000		
		32.000.000	Sf

D	345.02		C
Si	400.000.000	80.000.000	(2)
(D	240.000.000	160.000.000	(3)
		400.000.000	Sf

D	3485		C
Si	156.000.000	46.305.000	(4b)
(4a)	2.000.000		
(4a)	-30.000.000		
		81.695.000	Sf

(1) Obţinere de produse finite:

+A;+A	=	-Ch	
		711	250.000.000
345.01 Produse finite PI		Variaţia stocurilor	10.000.000
345.02 Produse finite P2			240.000.000

(2) Vânzare de produse finite:

+A	+V;+D	
4111/C1		118.405.000
Clienţi	701	99.500.000
	Venituri din vânzarea produselor finite	
	4427 TVA colectată	18.905.000
-(-Ch)	-A;-A	
711 Variaţia stocurilor		85.000.000
	345.01	5.000.000
	Produse finite PI	
	345.02	80.000.000
	Produse finite P2	

(3) Export de produse finite:

+A	+V	
4111/C2	701	420.000.000
Clienţi	Venituri din vânzarea produselor finite	
-(-Ch)	-A	
711	345.02	160.000.000
Variaţia stocurilor	Produse finite P2	

(4) La sfârşitul perioadei de gestiune:

a) calculul si înregistrarea diferenţelor de cost aferente intrărilor în stoc:

Diferenţa aferentă produselor PI = 100 buc. (100.000 -120.000) = -2.000.000 (nefavorabilă).

+A	-Ch	
3485	711	2.000.000
Diferenţe de preţ la produse finite	Variaţia stocurilor	

Diferenţa aferentă produselor P2 = 600 buc. (400.000 - 350.000) + 30.000.000 (favorabilă)

+A	-Ch	
3485 Diferenţe de preţ la produse finite	711 Variaţia stocurilor	-30.000.000

b) calculul şi înregistrarea diferenţelor de cost aferente ieşirilor din stoc:

$$k = - \frac{5/3485 + /M3485}{427.000.000 + 250.000.000} \quad \frac{156.000.000 - 28.000.000}{677.000.000} = 0,189$$

Diferenţa aferentă ieşirilor = Rc345 x k = 245.000.000 x 0,189 = 46.305.000 lei.

-(-Ch)	-A	
711 Variaţia stocurilor	3485 Diferenţe de preţ la produse finite	46.305.000

Preţul cu amănuntul cuprinde costul de achiziţie, cota de adaos comercial şi TVA neexigibilă.

Exemplu: Societatea comercială ALFA S .A prezintă, la începutul lunii martie, următoarea situaţie a stocului de marfă Ml: Si_{371} = 70.000 buc. x 714 lei/buc. = 49.980.000 lei; SL_ = 7.000.000 lei;
$^{j\ Io}_{Si}$4428 = 7.980.000 lei.

In cursul lunii martie au loc operaţiile:

(1) Achiziţie de mărfuri, 5.000 buc. Ml la costul de 600 lei/buc., TVA 19%, adaos comercial 20%.

(2) Vânzare de mărfuri la preţul de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA) de 27.560.000 lei.

Să se înregistreze în contabilitate operaţiile de mai sus dacă evaluarea stocului de mărfuri se face la preţul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA.

(1) Achiziţie de mărfuri:

+A		
371	%	4.284.000
Mărfuri	401	3.000.000
	Furnizori	
	378	600.000
	Diferenţe de preţ la mărfuri	
	4428	684.000
	TVA neexigibilă	

+A	+D	
4426	401	570.000
TVA deductibilă	Furnizori	

(2) Vânzare de mărfuri:

+A	+V; +D	
5311	%	27.560.000
Casa	707	23.159.663
	Venituri din vânzarea mărfurilor	
	4427	4.400.337
	TVA colectată	

+Ch; -(-A); -(-A)	-A	
%	371	27.560.000
607		19.299.874
Cheltuieli cu mărfurile		
378		3.859.789
Diferenţe de preţ la mărfuri		
4428		4.400.337
TVA colectată		

$$k = \frac{Si\ 378 + Re\ 378}{(Si\ 311 + Rd\ 371) - (Si\ 4428 + Re\ 4428)}$$

$$\frac{7.000.000 + 600.000}{(49.980.000 + 4.284.000) - (7.980.000 + 684.000)}$$

$$\frac{7.600.000}{45.600.000} = 0,1666$$

Cota de adaos comercial aferentă ieşirilor din stoc = Rc_{707} x k
23.159.663 x 0,1666 = 3.859.789 lei

sau

$$= \frac{Si378 + /te378}{\sim (S/371 + /M371) \sim 54.264.000 \sim} = \frac{7.600.000}{'}$$

Cota de adaos comercial aferentă ieşirilor din stoc = Rc_{371} x k
27.560.000 x 0,14 = 3.858.400 lei.

D	371		C
Si	49.980.000	27.560.000	(2)
(D	4.284.000		
		26.704.000	Sf

D	378		C
		7.000.000	Si
(2)	3.859.789	600.000	(D
Sf	3.740.211		

D	4428		C
(2)	4.400.337	7.980.000	Si
		684.000	(D
Sf	4.263.663		

D	707		C
		23.159.663	(2)

2.2. Delimitări şi evaluări privind contractele de construcţii

2.2.1.! Delimitări privind contractele de construcţii

în paragraful anterior v-aţi familiarizat cu aspectele legate de evaluarea stocurilor, altele decât cele reprezentate de lucrările în curs de execuţie. De aceea, ne vom ocupa în cele urmează de studierea tratamentului contabil al veniturilor şi al costurilor implicate de această categorie de stocuri. Acesta face obiectul standardului IAS 11 „Contracte de construcţii".

Datorită naturii activităţii desfăşurate în contractele de construcţii, data de demarare a contractului şi data de finalizare se înscriu, de regulă, în exerciţii contabile diferite. Prin urmare, problema principală a contabilităţii contractelor de construcţii o reprezintă alocarea veniturilor şi a costurilor contractuale la exerciţiile contabile în cursul cărora acestea sunt executate.

Ar trebui să aşteptăm terminarea contractului pentru a contabiliza integral rezultatul acestuia sau, dimpotrivă, rezultatul trebuie repartizat în timp în funcţie de gradul de avansare al lucrărilor?

IAS 11 se aplică pentru contabilizarea contractelor de construcţii ale antreprenorilor.

Contractul de construcţie este orice contract, în mod distinct negociat, referitor la fabricarea unui activ sau a unui ansamblu de active strâns legate sau interdependente din punct de vedere al concepţiei,

Exerciţiul 7

Care din următoarele contracte răspund definiţiei contractului de construcţie?

a) contractul de concesiune;

b) contractul de leasing financiar;

c) contractul de arhitectură legat de construcţia unui imobil;

d) contractul de închiriere a unui imobil;

e) contractul de vânzare-cumpărare.

Exemplu: Un contract de construcţie vizează construirea unui motel. Vor fi executate patru active: clădirea motelului, benzinăria, un spaţiu de parcare cu plată şi o clădire ce va fi folosită ca spaţiu comercial.

în situaţia în care cele patru active au fost negociate separat, putând fi identificate costurile şi veniturile aferente fiecăruia, ele vor fi tratate din punct de vedere contabil ca făcând obiectul a patru contracte distincte.

aceste contracte au fost negociate în bloc;

marjă globală;

cesiv, fără întrerupere.

I *ite.

Exemplu: Reluând exemplul anterior, să presupunem că cele patru active au făcut obiectul a patru contracte separate. Beneficiarul este unul singur iar contractele au fost negociate împreună. Lucrările sunt executate simultan, fără întrerupere, într-o asemenea situaţie cele patru contracte vor fi considerate din punct de vedere contabil ca fiind unul singur.

Un contract poate să fie modificat pentru a include ***construirea unui activ suplimentar.***

Construirea activului suplimentar trebuie să fie tratată ca un contract de construcţie distinct, atunci când:

a) activul prezintă o concepţie, o tehnologie sau o funcţie, în mod evident diferite faţă de activul sau activele vizate în contractul iniţial;

b) preţul activului este negociat independent faţă de preţul fixat în contractul iniţial;

Exemplu: Beneficiarul motelului solicită modificarea contractului prin includerea unui activ suplimentar. Este vorba despre o mică fabrică de prelucrarea laptelui. Preţul acesteia nu este influenţat de preţul fixat în contractul iniţial, în acest caz activul suplimentar va fi tratat ca făcând obiectul unui contract distinct, deşi, din punct de vedere juridic, contractul este unul singur.

2.2.2.1 Veniturile aferente contractelor de construcţii

Veniturile aferente unui contract de construcţie sunt stabilite la momentul negocierii acestuia. Totuşi, în cele mai multe din cazuri, venitul final al unui contract de construcţie este diferit de cel iniţial.

Diferenţele pot să apară din:

a) modificările în lucrările contractului

Beneficiarul lucrării poate da ordin antreprenorului (întreprinderea noastră) să modifice modul de realizare a acesteia. Modificarea poate duce la o creştere sau la o descreştere a venitului contractual.

Exemplu: Beneficiarul produce schimbări în caietul de sarcini. Cel mai adesea, acestea vizează specificaţiile în proiectarea activului sau durata contractului.

b) indemnizaţiile

Acestea sunt sume care compensează costurile neincluse în contract.

Exemplu: Costurile ce rezultă din întârzieri sau din erori comise de beneficiar sau de un alt terţ. Evaluarea acestor indemnizaţii este supusă incertitudinilor şi este, de regulă, rezultatul negocierilor.

c) primele de performanţă

Acestea sunt acordate de beneficiar în caz de depăşire a performanţelor prevăzute iniţial.

Exemplu: Pot fi considerate depăşiri ale performanţei iniţiale: livrarea activului mai devreme decât era stabilit, depăşirea gradului de avansare a lucrărilor etc.

2.2.3. g Costurile aferente contractelor de construcţii

a) costurile direct legate de un contract determinat

Aceste cheltuieli pot fi identificate cu uşurinţă ca fiind legate de realizarea unui contract şi sunt imputate direct costului acestuia.

Exemplu: Pe un şantier de construcţii se desfăşoară activităţi ce pot angaja costuri directe precum: costul materiilor prime şi al materialelor utilizate pe şantier, cheltuielile de personal aferente şantierului, amortizarea maşinilor, utilajelor şi echipamentelor, costurile punerii în funcţiune sau demontării instalaţiilor şi echipamentelor utilizate pentru realizarea contractului, costurile de concepţie şi asistenţă tehnică direct legate de contract, costurile estimate ale lucrărilor de finisare şi ale lucrărilor efectuate în contul garanţiei etc.

b) Costurile imputabile activităţii contractuale şi susceptibile să fie repartizate unor contracte determinate

Acestea sunt costuri indirecte şi vor fi repartizate raţional pe baza unor procedee convenţionale în costul unui contract determinat.

Exemplu: Poate exista situaţia în care costurile de concepţie şi de asistenţă tehnică să vizeze active care fac obiectul unor contracte diferite si care vor trebui repartizate în costul fiecăruia dintre acestea. Acelaşi tratament îl pot avea cheltuielile de asigurare, cheltuielile generale de fabricaţie precum si cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor care se capitalizează ca efect al IAS 23 „Costurile îndatorării".

c) Costurile de care răspunde beneficiarul conform prevederilor contractului

Exemplu: în anumite situaţii, întreprinderea noastră poate angaja unele cheltuieli generale de administraţie sau unele cheltuieli de dezvoltare care sunt de fapt suportate de beneficiar. Condiţiile de rambursare a acestor cheltuieli sunt specificate în contract.

Este frecventă situaţia în care antreprenorul poate să angajeze şi cheltuieli care nu pot fi atribuite activităţii contractuale sau care nu pot fi imputate unui contract.

Exemplu: Este vorba despre: costurile de vânzare, cheltuielile de cercetare şi de dezvoltare pentru care nu s-a prevăzut rambursarea de către beneficiar, amortizarea instalaţiilor şi echipamentelor neutilizate, care nu sunt exploatate în cadrul unui contract determinat.

2.2.4. Metoda terminării lucrărilor

Această metodă presupune aşteptarea sfârşitului contractului pentru a determina rezultatul. Veniturile sunt evaluate la nivelul cheltuielilor suportate şi susceptibile să fie recuperate de la beneficiar.

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA S.A. s-a angajat prin contract să construiască o clădire. Lucrările trebuie terminate până la data de 10.02.N+2. Principalele etape ale realizării contractului sunt următoarele:

- la 10.02.N s-a semnat contractul;
- la 31.12.N costul lucrărilor în curs de execuţie a fost de 500.000 mii lei;
- la 31.12.N+1 costul lucrărilor în curs de execuţie este de l .750.000 mii lei;
- la 10.02.N+2 livrarea şi facturarea, preţ de facturare 2.950.000 mii lei, costul efectiv de producţie este de 2.500.000 mii lei.

Care este tratamentul contabil al veniturilor şi costurilor aferente contractului, dacă întreprinderea utilizează metoda terminării lucrărilor?

Contabilitatea exerciţiului N:

a) înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	Clasa 3	500.000
		Clasa 4	
		Clasa 5	

b) La 31.12.N se înregistrează lucrările în curs de execuţie:

	+A	-Ch
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	500.000

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit şi pierdere al exerciţiului N este următoarea:

Venituri din producţia stocată	500.000
Cheltuieli după natură	500.000
Rezultat	0

Contabilitatea exerciţiului N+l:

a) înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exerciţiului N+l:

Cheltuielile angajate în cursul exerciţiului N+l = 1.750.000 500.000 =1.250.000 mii lei.

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	1.250.000

b) La 31.12.N+1, înregistrarea lucrărilor în curs de execuţie:

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	1.250.000

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit şi pierdere al exerciţiului N+l este următoarea:

Venituri din producţia stocată	1.250.000
Cheltuieli după natură	1.250.000
Rezultat	0

Contabilitatea exerciţiului N+2:

a) înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exerciţiului N+2:

Cheltuielile angajate în cursul exerciţiului N+2 = 2.500.000 1.750.000 = 750.000 mii lei.

+Ch	-A; -A; -A	
Clasa 6		750.000
	Clasa 3	
	Clasa 4	
	Clasa 5	

b) Ajustarea lucrărilor în curs de execuţie pentru partea aferentă acestui exerciţiu:

+A	-Ch	
332	711	750.000
Lucrări şi servicii în curs de execuţie	Variaţia stocurilor	

c) Facturarea lucrărilor:

+A	+V;+D	
4111		3.510.500
Clienţi		2.950.000
	704	
	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	560.500
	4427 TVA colectată	

d) Descărcarea de gestiune a lucrărilor facturate:

	-(-Ch)	-A
711 Variaţia stocurilor	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	2.500.000

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit şi pierdere al exerciţiului N+2 este următoarea:

Venituri din vânzări Venituri din producţia stocată Cheltuieli după natură	2.950.000 -1.750.000(1) 750.000
Rezultat	450.000

(1)750.000-2.500.000

Metoda procentului de avansare

Metoda, procentului de avansare permite repartizarea veniturilor sta costurilor contractului, în funcţie de procentul de avansare al *lucrărttorîtt cursul fiecărui exerciţiu.*

Acest procent este determinat utilizând metode care măsoară fiabil, după natura lor, lucrările sau serviciile executate şi acceptate. Pot fi re-ţinute:

raportul între costurile lucrărilor şi serviciilor executate la data bilanţului şi totalul previzional al costurilor de execuţie a contractului.

unităţile fizice sau studiile ce permit evaluarea volumului lucrărilor sau serviciilor executate.

STUDIU DE CAZ
(continuare)

La informaţiile pe care le cunoaştem deja se mai adaugă următoarele:

- la 10.02.N (data semnării contractului) s-a stabilit un preţ de vân zare revizuibil de 2.500.000 mii lei şi s-a estimat un cost total de producţie de 2.000.000 mii lei;
- la31.12.N+l preţul de vânzare a fost revizuit la 2.600.000 mii lei iar costul de producţie a fost reestimat la 2.200.000 mii lei.

Care este tratamentul contabil al veniturilor şi costurilor aferente contractului, dacă întreprinderea utilizează metoda procentului de avansare?

Contabilitatea exerciţiului N:

a) înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

Referinţa la unităţile -A;
de avansare mai peruanent, -A;
întreprinderea -A
+Ch

Clasa 6		500.000
	Clasa 3	
	Clasa 4	
	Clasa 5	

b) La 31.12.N se calculează rezultatul aferent acestui exerciţiu si se înregistrează lucrările în curs de execuţie.

Rezultatul total estimat = 2.500.000 - 2.000.000 = 500.000 mii lei.

Gradul de avansare al lucrărilor = (Cheltuielile exerciţiului N/Costul total estimat) $_{x}$ 100 = (500.000/2.000.000) x 100 = 25%.

Rezultatul aferent exerciţiului N = Rezultatul total estimat x Gradul de avansare = 500.000 x 25% = 125.000 mii lei.

Rezultatul aferent exerciţiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor, în aceste condiţii, costul lucrărilor devine: 500.000 +125.000 = 625.000 mii lei.

+A	-Ch	
332	711	625.000
Lucrări şi servicii în curs de execuţie	Variaţia stocurilor	

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit si pierdere al exerciţiului N+2 este următoarea:

Venituri din producţia stocată	625.000
Cheltuieli după natură	500.000
Rezultat	125.000

Contabilitatea exerciţiului N+l:

a) înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exerciţiului N+l:

Cheltuielile angajate în cursul exerciţiului N+l = l .750.000 - 500.000 = 1.250.000 mii lei.

+Ch	-A; -A; -A	
Clasa 6	% Clasa	1.250.000
	3 Clasa 4	
	Clasa 5	

b) La 31.12.N+1 se calculează rezultatul aferent acestui exerciţiu şi se înregistrează lucrările în curs de execuţie:

Rezultatul total estimat = 2.600.000 - 2.200.000 = 400.000 mii lei.

Gradul de avansare al lucrărilor = (Costul total al lucrărilor în curs la sfârşitul exerciţiului N+1/Costul total estimat) x 100 = (1.750.000/ 2.200.000) x 100 = 79,5%.

Rezultatul aferent exerciţiului N+1 = Rezultatul total estimat x Gradul de avansare - Rezultatul aferent exerciţiului N = 400.000 x 79,5% -125.000 = 318.000 - 125.000 = 193.000 mii lei.

Rezultatul aferent exerciţiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor, în aceste condiţii, costul lucrărilor trebuie ajustat cu 1.250.000 + 193.000 = 1.443.000 mii lei.

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	1.443.000

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit si pierdere al exerciţiului N+l este următoarea:

Venituri din producţia stocată	1.443.000
Cheltuieli după natură	1.250.000
Rezultat	193.000

Contabilitatea exerciţiului N+2:

a) înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exerciţiului N+2:

Cheltuielile angajate în cursul exerciţiului N+2 = 2.500.000 1.750.000 = 750.000 mii lei.

+Ch	-A; -A; -A	
Clasa 6 =		750.000
	Clasa 3	
	Clasa 4	
	Clasa 5	

b) La 31.12.N+2 se calculează rezultatul aferent acestui exerciţiu si se înregistrează lucrările în curs de execuţie.

Rezultatul efectiv al contractului = 2.950.000 - 2.500.000 = 450.000 mii lei;

Rezultatul aferent exerciţiului N+2 = Rezultatul efectiv - Rezultatul aferent exerciţiului N - Rezultatul aferent exerciţiului N+1 = 450.000 -125.000 - 193.000 = 132.000 mii lei.

Rezultatul aferent exerciţiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 + 132.000 = 882.000 mii lei.

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	882.000

c) Facturarea lucrărilor:

+A	+V;+D	
4111		3.272.500
Clienţi		2.950.000
	704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	560.500
	4427 TVA colectată	

d) Descărcarea de gestiune a lucrărilor facturate:

-(-Ch)	-A	
711	332	2.950.000
Variaţia stocurilor	Lucrări şi servicii în curs de execuţie	

Incidenţa înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit şi pierdere al exerciţiului N+2 este următoarea:

Venituri din vânzări Venituri din producţia stocată Cheltuieli după natură	2.950.000 -2.068.000 (1) 750.000
Rezultat	132.000

(1) 882.000 - 2.950.000

^1

Exerciţiul 8

Dacă preţul de facturare ar fi de 2.750.000 mii lei, care ar fi efectul în contul de profit si pierdere al aplicării metodei procentului de avansare? Cum apreciaţi această situaţie?

2.2.6. i Care sunt condiţiile în care se recomandă utilizarea metodei procentului de avansare sau a metodei terminării lucrărilor?

Din studiul de caz de mai sus aţi putut observa că diferenţa esenţială între cele două metode constă în momentul în care se recunoaşte rezultatul contractului:

	Rezultat N	Rezultat N+l	Rezultat N+2	Rezultatul contractului
Metoda terminării lucrărilor	0	0	450.000	450.000
Metoda procentului de avansare	125.000	193.000	132.000	450.000

Indiferent de metoda utilizată, rezultatul contractului este acelaşi (450.000 mii lei). Ceea ce diferă este etalarea acestuia în timp.

Metoda terminării lucrărilor nu reflectă corect realitatea economică deoarece contractul este realizat în cursul a trei exerciţii (N, N+l şi N+2) însă rezultatul este recunoscut la sfârşitul contractului (N+2). Se poate observa cu uşurinţă că exerciţiul N+2 a avut cea mai mică contribuţie la obţinerea acestui rezultat (79,5% din lucrări au fost realizate în exerciţiile N şi N+l).

Amânarea recunoaşterii rezultatului până la data terminării contractului pe motiv că acesta nu este realizat este o dovadă de prudenţă contabilă. Această prudenţă determină o variaţie foarte mare a rezultatului de la un an la altul (O în N+l şi 450.000 mii lei în N+2).

–

Exerciţiul 9

întreprinderea ALFA utilizează metoda terminării lucrărilor. Ea a înregistrat variaţii mari ale numărului de contracte terminate în ultimii 5 ani. Care ar putea fi incidenţa acestor variaţii?

Metoda procentului de avansare permite o mai bună conectare a cheltuielilor la veniturile contractului. Rezultatul de 450.000 mii lei este recunoscut în fiecare exerciţiu financiar proporţional cu ritmul de avansare a lucrărilor, în felul acesta se reduce variaţia rezultatului de la un exerciţiu la altul (cu alte cuvinte, rezultatul este ***netezit).***

La data semnării unui contract este adesea dificil să se prevadă rezultatul acestuia. Ca atare, trebuie aplicată metoda terminării lucrărilor. Dacă însă, ulterior, incertitudinile referitoare la contract s-au diminuat foarte mult, astfel încât rezultatul acestuia să poată fi estimat în mod fiabil, trebuie să se utilizeze metoda procentului de avansare.

Pentru aplicarea metodei procentului de avansare este necesar ca întreprinderea să deţină un sistem intern de previzionare şi de raportare financiară, întreprinderea verifică şi, dacă este nevoie, revizuieşte estimările veniturilor si cheltuielilor contractuale pe măsura derulării contractului.

Cunoaşteţi deja că alegerea uneia din cele două metode şi trecerea de la o metodă la alta au impact asupra contului de profit si pierdere.

; /«aref'ripfejfife.s^
••*fofflunfu:/imattciaF%. prim:-utilimrea '-uneori.: nejustifteata-a* ***acestor metode.*** • :j'-:/?:>'/' - • ' "'

Exemplu: întreprinderea ALFA derulează un contract pe o durată de 3 ani şi estimează că rezultatul acestuia este un profit de 200.000 mii lei. Din situaţiile financiare previzionale rezultă că întreprinderea va înregistra, în următorii 2 ani după terminarea contractului, pierderi de peste 300.000 mii lei anual.

întreprinderea ALFA va încerca să „justifice" că anumite contracte nu mai satisfac, datorită schimbărilor de circumstanţe, condiţiile necesare utilizării metodei procentului de avansare cu scopul de a evita prezentarea unor rezultate pozitive care ar fi dificil de menţinut pe termen lung.

-ilâ ***tt sau diminuat artificial, avansarea tuerăntor.***

Exemplu: Să presupunem că în cursul exerciţiului N au demarat lucrările pe un şantier al întreprinderii noastre. Tabloul următor rezumă datele relative la şantier la sfârşitul exerciţiului N si compară rezultatul contabil cu rezultatul real al stadiului de avansare al lucrărilor:

Costul estimat al contractului	ISOu.m.
Veniturile contractului Rezultatul	200 u.m.
estimat al contractului Cost	50 u.m.
cumulat al lucrărilor executate	70 u.m.
Procentul de avansare contabil	46,6% (a)
Procentul de avansare fizic	20%
Rezultatul contabil al stadiului	23,3 u.m.(b)
Rezultatul real al stadiului	10u.m.(c)

(a) (70/150) x 100
(b) 50 x 46,6%
(c) 50 x 20%

întreprinderea utilizează pentru estimarea gradului de avansare a lucrărilor raportul între costul lucrărilor executate şi costul efectiv al lucrărilor, deşi acesta nu reflectă nivelul real al stadiului lucrărilor. Ea mizează pe faptul că documentele tehnice sunt dificil de controlat, iar auditorii nu pot fi prezenţi, la data închiderii exerciţiului, pe toate şantierele. Astfel, în loc să raporteze rezultatul real (10) ea anunţă un rezultat mult mai mare (23,3).

Dacă procentul de avansare fizic este de 60%, care este diferenţa între rezultatul contabil si rezultatul real al stadiului de avansare a lucrărilor? Cum apreciaţi această diferenţă?

2.2.7. [Recunoaşterea pierderilor din contracte

•'•' ;•; PB- eomtinajCt'de > comstrue$e- se poate - încheia ***'cu--o. pierdere. Dacă U atunci ea trebuie contabui-***

|Bcheltuieli^ indiferent demetoda utilizată.ţmetoda terminării i de avansare a lucrărilor),

Contractul, care se va solda probabil cu o pierdere, devine un ***contract deficitar,*** în vederea acoperirii pierderii se va constitui un provizion pentru contracte deficitare, conform I AS 37 „Provizioane, datorii şi active eventuale".

Exemplu: A vând în vedere datele din studiul de caz anterior (metoda procentului de avansare), să presupunem că, la sfârşitul exerciţiului N+1, costurile contractului sunt reestimate la 2.800.000 mii lei. Veniturile contractului au fost revizuite la 2.600.000 mii lei. înregistrările contabile aferente exerciţiului N+l vor fi:

a) Colectarea cheltuielilor după natură:

	+Ch	-A; -A; -A
Clasa 6	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	1.250.000

b) La 31.12.N+1 se calculează rezultatul şi se înregistrează lucrările în curs de execuţie:

- Rezultatul estimat al contractului = 2.600.000 - 2.800.000 = -200.000 mii lei;
- Rezultatul aferent exerciţiului N+l = Rezultatul estimat al contractului - Rezultatul recunoscut în exerciţiul N = -200.000 - 125.000 = -325.000 mii lei.

întrucât contractul este deficitar, rezultatul recunoscut în exerciţiul anterior va fi anulat prin diminuarea valorii lucrărilor în curs de execuţie iar pierderea din contract va fi constatată ca un provizion pentru riscuri şi cheltuieli.

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	1.125.000

c) Contabilizarea provizionului pentru contractul deficitar la valoarea estimată a pierderii:

+Ch	+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	200.000

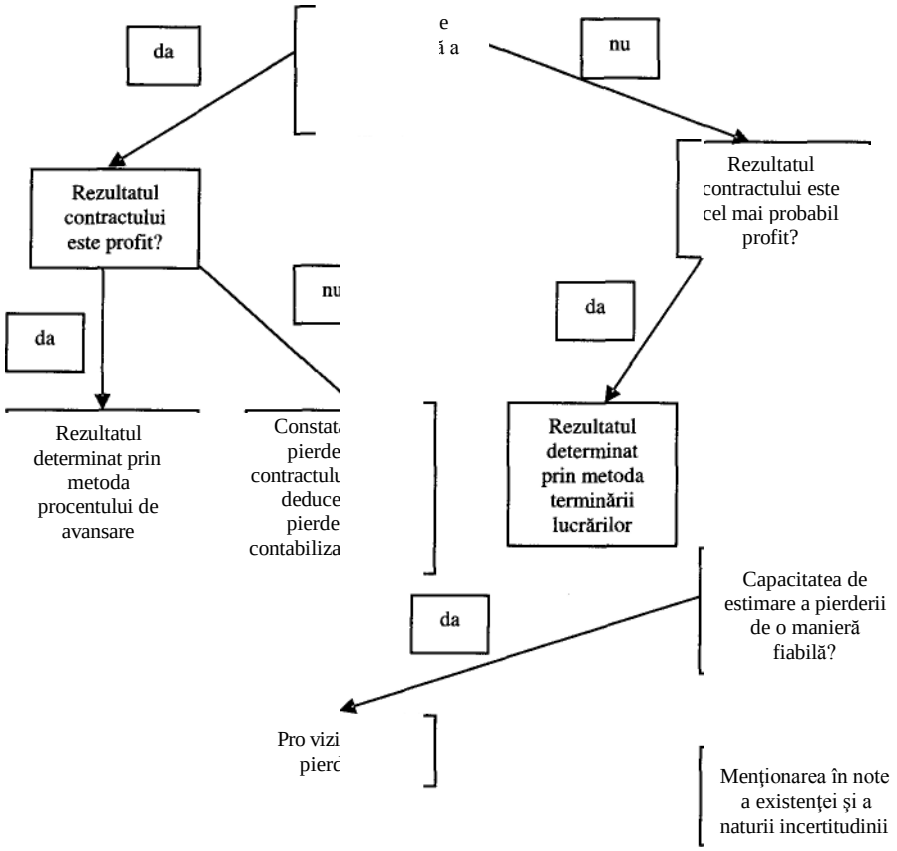
Mărimea provizionului nu este condiţionată de demararea lucrărilor sau de gradul de avansare a acestora.

Exerciţiul 11

Pornind de la exemplul anterior si cunoscând că preţul de facturare al lucrării este de 2.950.000 mii lei, cheltuielile angajate în N+2 de 750.000 mii lei iar costul efectiv de 2.850.000 mii lei, care va fi incidenţa asupra Contului de profit şi pierdere al exerciţiului N+2? Cum apreciaţi această situaţie?

O sinteză a raţionamentelor implicate de acest standard IAS 11 este redată în schema următoare:

Arbore de decizie privind aplicarea IAS 11
„Contracte de construcţii"


da
Rezultatul contractului este profit?
da
Rezultatul determinat prin metoda procentului de avansare
nu
nu
Rezultatul contractului este cel mai probabil profit?
da
Rezultatul determinat prin metoda terminării lucrărilor
da
Capacitatea de estimare a pierderii de o manieră fiabilă?
Menţionarea în note a existenţei şi a naturii incertitudinii

2.3. Rezumat

1. Stocurile sunt active deţinute pentru a fi vândute, utilizate în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.
2. Stocurile sunt evaluate în mod curent la cost de achiziţie sau la costul de producţie.
3. IAS 2 insistă asupra distincţiei dintre cheltuielile fixe şi cheltuielile variabile. Cheltuielile variabile sunt cele care se modifică în funcţie de volumul de activitate. Cheltuielile fixe sunt cele care rămân relativ constante în timp indiferent de cum variază volumul producţiei.
4. Gradul de utilizare al capacităţii de producţie se determină prin rapor tarea capacităţii efective la capacitatea normală de producţie.
5. La bilanţ stocurile se evaluează la cea mai mică valoare între costul stocurilor şi valoarea realizabilă netă.
6. Valoarea realizabilă netă este preţul de vânzare estimat al stocului mai puţin costurile estimate cu finalizarea bunului şi costurilor nece sare vânzării.
7. La ieşire stocurile pot fi evaluate prin utilizarea metodelor FIFO şi CMP (prelucrarea de referinţă) sau LIFO (cealaltă prelucrare autori zată).
8. Contractul de construcţie este orice contract, în mod distinct negociat, referitor la fabricarea unui activ sau a unui ansamblu de active strâns legate între ele din punct de vedere al concepţiei, al tehnologiei, al funcţiei sau al utilităţii lor finale.
9. Potrivit metodei terminării lucrărilor, rezultatul contractului va fi con tabilizat în situaţiile financiare ale exerciţiului în care se finalizează lucrările.
10. Metoda procentului de avansare permite repartizarea veniturilor şi a costurilor contractului, în funcţie de procentul de avansare al lucrărilor în cursul fiecărui exerciţiu.
11. Ori de câte ori rezultatul contractului poate fi estimat în mod fiabil, metoda care trebuie utilizată este cea a procentului de avansare.

2.4. Rezolvări ale exercitiilor

Exerciţiul 1: în situaţia în care clădirea este utilizată de întreprindere, atunci aceasta va fi o imobilizare corporală. Dacă întreprinderea are ca obiect de activitate achiziţia si vânzarea de clădiri, atunci aceasta va fi un stoc.

Exerciţiul 2: Costul de achiziţie cuprinde următoarele elemente:

- Preţul de achiziţie diminuat cu reducerea comercială (60.000.000 lei - 2% x 60.000.000 lei) = 58.800.000 lei;
- Cheltuieli de transport 2.500.000 lei;
- Cheltuieli cu manipularea 800.000 lei;

şi este în valoare de 62.100.000 lei.

Cheltuielile cu amortizarea clădirii unde se află sediul firmei şi iluminatul secţiilor de producţie nu sunt ocazionate direct de aducerea stocului de materii prime în starea şi locul în care se află.

Exerciţiul 3: Costul de producţie este în valoare de 1.266.666.667 lei si cuprinde:

- cheltuieli cu materialele directe 500.000.000 lei;
- cheltuieli cu manopera directă 100.000.000 lei;
- cheltuielile indirecte variabile 500.000.000 lei;
- cheltuielile indirecte fixe sunt incluse în funcţie de gradul de utilizare a capacităţii de producţie (200.000.000 lei x 500/600) = 166.666.667 lei.

Cheltuielile cu salariile personalului administrativ, încălzirea şi iluminatul magazinului de desfacere şi publicitatea nu sunt incluse în costul de producţie al produsului finit PF.

Exerciţiul 4: Valoarea realizabilă netă a lui PS este 50 buc. x 100.000 lei/ buc. - 500.000 lei - 1.500.000 lei = 3.000.000 lei.

Costul de producţie al lui P= 147.000.000 lei (Cheltuieli comune 150.000.000 lei - valoarea realizabilă netă a produsului secundar 3.000.000 lei), ceea ce înseamnă un cost unitar de 1.470.000 lei/ buc.

Exerciţiul 5: La sfârşitul exerciţiului N nu se efectuează nici o înregistrare deoarece valoarea realizabilă netă nu este inferioară costului produsului finit. Stocul apare în bilanţ înregistrat la cost (nu există nici un provizion pentru depreciere). La sfârşitul exerciţiului N+l se constituie un provizion în valoare de 20.000.000 lei şi se efectuează înregistrarea:

6814 = 394 20.000.000

Exerciţiul 6: Valoarea ieşirii din stoc la 15.05 va fi de 1.000 buc. x 1.000 u.m. + 1.500 buc. x 1.500 u.m. = 3.250.000 u.m. Valoarea ieşirii din stoc la 29.05 va fi de 500 buc. x l .500 u.m. + 5.300 x 1.800 u.m. = 10.290.000 u.m. Valoarea celor două ieşiri este de 13.540.000 u.m. Valoarea stocului final va fi de 200 buc. x 1.800 u.m. = = 360.000 u.m.

Exerciţiul 7: Concesiunea este o imobilizare necorporală. Contractul de leasing financiar vizează închirierea unui bun în schimbul unei plăţi sau a unei serii de plăţi. Acest bun este o imobilizare corporală pentru locatar şi o investiţie financiară pentru locator. Contractul de vânzare cumpărare nu presupune producţia unui activ ci transferarea proprietăţii unui activ deja existent. Doar contractul de arhitectură răspunde definiţiei dată de I AS 11.

Exerciţiul 8: Rezultatul efectiv al contractului = 2.750.000 - 2.500.000 = 250.000 mii lei;

Rezultatul aferent exerciţiului N+2 = Rezultatul efectiv -Rezultatul aferent exerciţiului N - Rezultatul aferent exerciţiului N+l = 250.000 - 125.000 - 193.000 = - 68.000 mii lei.

Rezultatul aferent exerciţiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 - 68.000 = 682.000 mii lei.

în Contul de profit şi pierdere al exerciţiului N+2 există următoarele influenţe:

Venituri din vânzarea mărfurilor		2.750.000 mii lei
Variaţia stocurilor	-	2.068.000 mii lei
Cheltuieli după natură	-	750.000 mii lei
Rezultat	-	68.000 mii lei

s~

în exerciţiile N şi N+l a fost recunoscut un rezultat de 125.000 +193.000 = 318.000 mii lei, cu mult mai mult decât rezultatul efectiv al contractului care este de 250.000 mii lei. Aceasta face ca în N+2 să se recunoască pierderea de 68.000 mii lei. O asemenea situaţie pune sub semnul întrebării credibilitatea estimărilor realizate în exerciţiile N şi N+l.

Exerciţiul 9: în caz de variaţii mari ale numărului de contracte terminate de la un an la altul, rezultatele diverşilor ani pot cunoaşte evoluţii ce denotă fluctuaţii, fapt ce face dificilă comparaţia în timp. Metoda procentului de avansare evită aceste distorsiuni, prin stabilirea unei legături directe între rezultatul unui exerciţiu şi lucrările efectuate în cursul perioadei.

Exerciţiul 10: Rezultatul real al stadiului este de 50 u.m. x 60% = 30 u.m. întreprinderea raportează un rezultat inferior celui real.

Exerciţiul 11: Rezultatul efectiv al contractului = 2.950.000 - 2.850.000 = 100.000 mii lei;

Rezultatul aferent exerciţiului N+2 = Rezultatul efectiv -Rezultatul aferent exerciţiului N - Rezultatul aferent exerciţiului N+l = 100.000 - (125.000 - 325.000) = 100.000 mii lei.

Rezultatul aferent exerciţiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 + 100.000 = 850.000 mii lei.

în Contul de profit şi pierdere al exerciţiului N+2 există următoarele influenţe:

Venituri din vânzarea mărfurilor	+	2.950.000 mii lei
Variaţia stocurilor	-	2.100.000 mii lei
Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	+	200.000 mii lei
Cheltuieli după natură	-	750.000 mii lei
Rezultat		300.000 mii lei

In acest caz credibilitatea estimărilor este îndoielnică, în cele din urmă, contractul este profitabil (100.000 mii lei), în exerciţiul N+l acesta a fost considerat deficitar, ceea ce a atras imputarea în rezultat a pierderii estimate şi constituirea unui provizion. Provizionul este reluat la sfârşitul contractului deoarece nu mai are obiect. Practic, rezultatul exerciţiului N+2 este majorat cu rezultatul contractului şi cu venitul din provizioane. O asemenea utilizare a metodei procentului de avansare este defectuoasă. Mai potrivită ar fi fost metoda la terminarea lucrărilor.

2.5. Teste grilă de autoevaluare

Potrivit O.M.F. 1752/2005, nu afectează costul de achiziţie al unui stoc:

a) cheltuielile de transport;
b) reducerile comerciale;
c) diferenţele de curs valutar legate de achiziţia stocurilor;
d) taxele vamale;
e) TVA nerecuperabilă legată de achiziţia stocului.

La 31.12.N, întreprinderea ALFA are în stoc 200 kg produs P în curs de execuţie cu un grad de avansare de 50%. Cheltuielile necesare finalizării si vânzării produsului în curs de execuţie au fost estimate la 2.500.000 lei. Produsul finit obţinut cu ajutorul lui ALFA se vinde pe piaţă cu 45.000 lei/buc. Concomitent au fost obţinute şi 300 kg produs finit. La începutul perioadei nu exista producţie în curs de execuţie. Cheltuielile necesare obţinerii produselor finite şi în curs

de execuţie au fost de 20.000.000 lei. în bilanţul contabil, stocul de producţie în curs de execuţie este evaluat la:

a) 5.000.000 lei;

b) 2.500.000 lei;

c) 8.000.000 lei;

d) 15.000.000 lei;

e) 20.000.000 lei.

3. Pentru a fabrica 90 buc. din produsul B, în exerciţiul N s-au angajat următoarele cheltuieli:

- cheltuieli directe 100.000 u.m.;
- cheltuieli indirecte 40.000 u.m., din care:
- cheltuieli variabile 30.000 u.m.;
- cheltuieli fixe 10.000 u.m.;
- capacitatea normală de producţie este de 180 buc.

Care este soluţia contabilă corectă privind obţinerea produselor finite?

±0.

345	601	135.000

b)

345	711	135.000

c)

345	711	125.000

d)

711	345	140.000

e)

345	711	140.000

4. Valoarea realizabilă netă este:

a) costul de achiziţie mai puţin cheltuielile de vânzare estimate;

b) preţul de vânzare;

c) diferenţa între preţul de vânzare si costul de producţie la care se adaugă cheltuielile de vânzare;

d) diferenţa între preţul de vânzare şi costul de achiziţie;

e) preţul de vânzare estimat mai puţin costurile estimate pentru fina lizarea bunului şi costurile necesare vânzării.

5. La începutul lunii martie N, societatea comercială ALFA S .A. prezintă următoarea situaţie privind stocurile de mărfuri:

Stoc iniţial de 200 kg. evaluate la 1.000 u.m./kg.

în cursul lunii au loc operaţiile:

- 03.03.N: achiziţie 270 kg. x 1.500 de u.m./kg.;
- 05.03.N: vânzare de 250 kg.;
- 10.03.N: achiziţie de 300 kg. x l.625 u.m./kg.;
- 25.03.N: vânzare de 500 kg.

La cât evaluaţi ieşirile (E) şi stocul final (Sf) dacă societatea practică procedeul CMP calculat după fiecare intrare în stoc?

a) E = 850.000; Sf = 20.000;

b) E =1.072.500; Sf= 32.500;

c) E =1.060.000; Sf= 20.000;

d) E =1.060.000; Sf= 32.500;

e) E =1.062.750; Sf= 29.640;

6. în costul de producţie nu se includ:

a) cheltuielile cu amortizarea utilajelor din secţia de producţie;

b) cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe din birourile adminis traţiei;

c) cheltuielile cu energia electrică folosită pentru funcţionarea utila jelor;

d) cheltuielile cu energia electrică folosită pentru iluminatul secţiei;

e) costul producţiei neterminate la începutul perioadei.

7. Despre un contract de construcţii se cunosc următoarele informaţii:

- în exerciţiul N (anul începerii contractului) s-au angajat chel tuieli de 10.000.000 lei; costul estimat al contractului este de 100.000.000 lei; preţul de vânzare este stabilit la 250.000.000 lei;
- în exerciţiul N+1 preţul de vânzare este revizuit la 280.000.000 lei iar costul contractului este estimat la 120.000.000 lei; costul lucrărilor efectuate până la sfârşitul exerciţiului N+1 este de 40.000.000 lei.

Ştiind că metoda utilizată este cea a procentului de avansare, lucrările în curs de execuţie aferente exerciţiului N+1 se contabilizează astfel:

a)

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	55.000.000

b)

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	65.000.000

c)

-(-Ch)	-A	
711 Variaţia stocurilor	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	65.000.000

d)

-(-Ch)	-A	
711 Variaţia stocurilor	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	85.000.000

e)

+A	-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	711 Variaţia stocurilor	67.800.000

8. Care din următoarele afirmaţii este adevărată?

a) materialele trebuie depreciate ori de câte ori costul lor este superior valorii realizabile nete;

b) materialele nu trebuie depreciate atâta timp cât produsele obţinute cu ajutorul lor pot fi vândute la un preţ mai mare decât costul lor;

c) materialele trebuie depreciate ori de câte ori costul lor este inferior valorii realizabile nete;

d) materialele trebuie menţinute în bilanţ, întotdeauna la cost;

e) materialele trebuie menţinute în bilanţ, întotdeauna la valoarea realizabilă netă.

9. Activele care fac obiectul unui contract de construcţii trebuie să fie considerate ca făcând obiectul unor contracte separate dacă:

a) au fost negociate împreună şi se constituie într-un singur proiect ce degajă o marjă globală;

b) au fost negociate separat dar sunt executate simultan sau succesiv, fără întrerupere;

c) au fost negociate împreună iar costurile si veniturile contractului nu pot fi identificate pe fiecare activ în parte;

d) au fost negociate separat iar costurile şi veniturile fiecărui activ pot să fie identificate;

e) au fost negociate separat si doar costurile fiecărui activ pot să fie identificate.

10. Care din procedeele de estimare a costului ieşirilor de stocuri nu este permisă de norma IAS 2?

a) FIFO;

b) CMP calculat după fiecare intrare în stoc;

c) LIFO;

d) identificarea specifică;

e) CMP calculat la sfârşitul perioadei.

CAPITOLUL 3

Venituri
(IAS 18)

3.1. Principalele categorii de venituri ce cad sub incidenţa normei IAS 18

IAS 18 tratează principalele aspecte legate de recunoaşterea şi evaluarea veniturilor din activităţile ordinare: vânzări, onorarii, dobânzi, dividende, redevenţe.

b) prestări de servi...,
c) utilizarea de către terţi a activelor întreprinderii.

a) **Bunurile** se referă la produse fabricate de întreprindere pentru a fi vândute, bunuri achiziţionate în vederea revânzării, mărfuri achi ziţionate de la un comerciant cu amănuntul sau terenurile şi alte bunuri imobiliare destinate a fi vândute.

b) **Prestaţiile de servicii** generează venituri prin executarea de către întreprindere a unor sarcini stabilite prin contract într-o perioadă predeterminată. Serviciile pot fi prestate pe parcursul unui exerciţiu sau pe parcursul mai multor exerciţii. Din capitolul 2 cunoaşteţi tratamentul contabil al veniturilor ce provin din contractele de prestări servicii legate de contractele de construcţii.

c) **Utilizarea de către terţi a activelor întreprinderii** generează următoarele categorii de venituri:

- *venituri din dobânzi* - obţinute de întreprindere ca remuneraţie a utilizării de către terţi a lichidităţilor şi echivalentelor sale de lichidităţi;
- *venituri din redevenţe* - obţinute pentru utilizarea activelor pe termen lung ale întreprinderii (brevete, mărci de fabrică, drepturi de autor şi programe informatice);
- *venituri din dividende* - obţinute pentru deţinerea de acţiuni sau a altor instrumente de capitaluri proprii.

I AS 18 nu tratează veniturile care rezultă din:

- contractele de locaţie (care fac obiectul IAS 17);
- dividendele pentru investiţii puse în echivalenţă potrivit IAS 28;
- contractele de asigurare (ce intră în aria IFRS 4);
- modificarea valorii juste a activelor şi datoriilor financiare şi cesiu nea lor (care fac obiectul IAS 39);
- modificări în valoare a altor active curente;
- recunoaşterea iniţială şi modificările în valoarea justă a activelor biologice (care fac obiectul I AS 41);
- câştigurile din derecunoaşterea imobilizărilor corporale (potrivit IAS 16 revizuit).

Potrivit cadrului conceptual internaţional, veniturile sunt creşteri de avantaje economice intervenite în cursul exerciţiului sub formă de intrări sau creşteri de valoare a activelor sau de diminuări de datorii, ce determină creşteri de capitaluri proprii (altele decât cele produse de aporturile proprietarilor).

Veniturile obţinute de întreprindere reprezintă mărimea brută (fără a fi deduse costurile aferente) a avantajelor economice obţinute în cursul exerciţiului din activităţile sale ordinare. Acestea cuprind sumele primite sau de primit de către întreprindere în contul său.

Taxa pe valoarea adăugată colectată de întreprindere în contul statului nu este un venit.

Exerciţiul l

întreprinderea ALFA vinde mărfuri în consignaţie în următoarele condiţii: preţul de vânzare 100.000.000 lei, din care 10.000.000 lei reprezintă comisionul său. Care este suma venitului obţinut de ALFA din această tranzacţie?

3.1.1. l Recunoaşterea veniturilor

Principala problemă legată de contabilizarea veniturilor constă în răspunsul la întrebarea: din ce moment pot fi recunoscute veniturile în situaţiile financiare?

Criteriile de recunoaştere a veniturilor enunţate de cadrul conceptual internaţional sunt reluate de IAS 18. Un venit poate fi recunoscut atunci când este probabil ca întreprinderea să beneficieze de avantajele economice viitoare şi măsurarea acestora poate fi efectuată de o manieră fiabilă. IAS 18 detaliază aceste criterii de recunoaştere pentru fiecare categorie de venit ce cade sub incidenţa normei.

3.1.1.1. Recunoaşterea veniturilor din vânzarea bunurilor

Pentru recunoaşterea veniturilor din vânzarea
18 precizează că trebuie respectate criteriile menţ

3. costurile angajate sau ce angajat privind proprietatea
evaluate fiabil.

Transferul riscurilor şi avantajelor are loc, de obicei, o dată cu transferul dreptului de proprietate sau o dată cu livrarea. Totuşi, există situaţii când transferul este decalat în timp.

Exemplu: întreprinderea ALFA distribuie produsele întreprinderii BETA. în virtutea contractului, ALFA devine proprietarul produselor pe care le depozitează, ambalează, transportă şi facturează terţilor, câştigă o marjă fixă, dar nu poate modifica preţul de vânzare; are dreptul să returneze produsele societăţii BETA fără să suporte o penalitate şi este responsabilă pentru produse pe perioada depozitării. Societatea

BETA suportă riscul produselor greu vandabile şi este responsabilă pentru defectele produselor.

în acest caz, ALFA acţionează ca agent al societăţii BETA. BETA nu a transferat principalele riscuri şi avantaje inerente proprietăţii, participă la gestiune şi fixează preţul bunurilor.

ALFA recunoaşte venit doar pentru comision. Produsele rămân înregistrate în bilanţul societăţii BETA şi sunt derecunoscute doar când societatea ALFA le vinde unei terţe părţi.

Exemplu: La 2 ianuarie N, societatea ALFA facturează mărfuri în valoare de 150.000.000 lei clientului GAMA, care solicită ca livrarea să se efectueze pe 27 februarie N. ALFA nu deţine mărfuri de natura celor facturate, dar intenţionează să le procure în timp util, pentru a le livra pe 27 februarie N. Societatea ALFA nu poate recunoaşte venitul din vânzarea mărfurilor pe 2 ianuarie N, deşi GAMA este proprietarul mărfurilor începând cu această dată.

Intr-o astfel de situaţie, veniturile pot fi recunoscute în momentul în care clientul devine proprietarul bunurilor, doar dacă:

a) este probabil că se va efectua livrarea;

b) la data recunoaşterii venitului, bunurile sunt identificate şi gata de livrare;

c) cumpărătorul confirmă instrucţiunile de amânare;

d) se respectă condiţiile obişnuite de plată.

Exemplu: Societatea ALFA este producător de electronice şi are ca dealer principal societatea BETA. BETA dispune de o linie de credit de la societatea ALFA în limita căreia primeşte produse pe care le depozitează în spaţiile proprii şi le vinde terţilor. Transferul dreptului de proprietate la BETA are loc la livrare. BETA nu este obligată să plătească contravaloarea produselor societăţii ALFA înainte de încasarea de la terţi. După 2 luni de la livrare, BETA poate returna bunurile societăţii ALFA (dacă nu s-au vândut) sau plăteşte contravaloarea acestora. Societatea ALFA recunoaşte venitul după 2 luni, dacă produsele nu sunt returnate sau la încasarea contravalorii acestora de la terţi (dacă are loc înainte de 2 luni).

Exemplu: Societatea GAMA vinde mărfuri unei bănci şi are opţiunea de a le răscumpăra la 12 luni de la vânzare. GAMA nu recunoaşte venitul din vânzare până ce opţiunea nu expiră. Mărfurile rămân în bilanţul societăţii GAMA, iar încasările de la bancă sunt recunoscute ca un împrumut cu gaj. GAMA nu transferă riscurile şi avantajele aferente mărfurilor băncii.

Exemplu: în situaţia în care bunurile vândute sunt expediate, dar prin contract vânzătorul se obligă să efectueze instalarea şi verificarea, venitul este recunoscut după ce cumpărătorul acceptă livrarea şi se efectuază instalarea şi verificarea, însă, în cazul produselor electrocasnice pentru care instalarea constă în operaţii simple de conectare la o sursă de energie, venitul poate fi recunoscut din momentul în care clientul acceptă livrarea.

Vânzătorul păstrează riscurile şi avantajele ataşate bunurilor vândute în cazul în care vânzarea lor este condiţionată de revânzarea de către cumpărător.

Pentru o vânzare în consignaţie, prin care cumpărătorul se angajează să revândă bunurile în numele vânzătorului, veniturile sunt recunoscute de vânzător după ce cumpărătorul a vândut bunurile unei terţe părţi. Similar se tratează si vânzările realizate de intermediari, distribuitori, comercianţi care acţionează ca agenţi ai vânzătorului.

Exemplu: Societatea ALFA vinde mărfuri în consignaţie în următoarele condiţii: preţ de vânzare 95.000.000 lei, din care comisionul perceput de ALFA 25.000.000 lei. ALFA înregistrează vânzarea mărfurilor după cum urmează:

+A	+V,+D	
411		95.000.0000
Clienţi	704	25.000.000
	Venituri din servicii prestate	
	462	70.000.000
	Creditori diverşi	

Dacă prin contract cumpărătorul are dreptul să anuleze cumpărarea şi probabilitatea de returnare nu poate fi estimată fiabil, venitul din vânzare nu este recunoscut.

Exemplu: Societatea GAMA realizează vânzări de produse cosmetice prin corespondenţă, oferind clienţilor posibilitatea de a returna produsele dacă nu sunt satisfăcuţi. Cifra de afaceri anuală a societăţii este de 100.000.000 lei. Pe baza experienţei anterioare, firma estimează că 4 % din produse sunt returnate şi rambursate. Marja brută medie practicată de GAMA este de 12% din preţul de vânzare.

Societatea GAMA recunoaşte venitul din vânzare şi constituie un provizion pentru garanţii acordate clienţilor, efectuând înregistrarea:

+ Ch	+D	
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	48.000.0000

unde 48.000.000 = 4 % x 100.000.000 x 12 %.

în această situaţie, venitul este recunoscut în întregime deoarece GAMA poate estima valoarea returnărilor de mărfuri.

Vânzătorul păstrează, cel puţin parţial, riscurile şi avantajele dacă:

- are obligaţia de a răscumpăra proprietatea sau poate fi obligat de cumpărător să răscumpere proprietatea sau să-i ofere acestuia dreptul de a răscumpăra proprietatea;
- garantează restituirea investiţiei către cumpărător sau un beneficiu pe o perioada nelimitată.

Pentru a determina dacă vânzătorul a renunţat la implicarea managerială este necesară, de asemenea, o analiză atentă a tuturor circumstanţelor

în care se realizează tranzacţia respectivă. De exemplu, în cazul vânzărilor imobiliare, dacă vânzătorul este solicitat să continue exploatarea pe propriul risc pe o perioadă lungă, limitată sau până când se obţine un nivel de opera-bilitate al investiţiei vândute, el nu poate recunoaşte venitul pe această perioadă.

3.1.1.2. Recunoaşterea veniturilor din prestarea de servicii

^_..... _ _ .. __

contractului pot

Pentru recunoaşterea veniturilor din contractele de construcţii se aplică prevederile normei IAS 11, prezentată de noi în capitolul 2.

Exemplu: Societatea ALFA deţine un ziar săptămânal în care publică anunţuri şi reclame, în virtutea unui contract încheiat cu societatea BETA, ALFA solicită un comision pentru publicarea unei reclame în ziar de 5.000.000 lei pentru cinci apariţii. Prin urmare, societatea ALFA recunoaşte venit de 1.000.000 lei de fiecare dată când reclama este publicată.

Dacă serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedete-minat de prestaţii de-a lungul unei perioade de timp, ele sunt recunoscute pe baza unei metode liniare.

3.1.2. Identificarea tranzacţiilor

Exerciţiul 2

Societatea ALFA vinde un program de contabilitate la un preţ de vânzare de 200.000.000 lei. Preţul stabilit include o sumă de 20.000.000 lei aferentă serviciilor de personalizare a programului la nevoile întreprinderii si de actualizare a acestuia la noile prevederi legislative. Când recunoaşte societatea ALFA veniturile din serviciile prestate?

Exemplu: O întreprindere vinde bunuri şi în acelaşi timp este parte într-un contract separat de a răscumpăra bunurile, la o dată ulterioară, în această situaţie, cele două tranzacţii sunt tratate împreună, considerându-se că întreprinderea nu poate recunoaşte venitul din vânzare deoarece nu a pierdut controlul asupra bunurilor.

3.1.3. *l* Evaluarea veniturilor

în majoritatea cazurilor, contrapartida este reprezentată de lichidităţi si echivalente de lichidităţi. De obicei, în tranzacţiile generatoare de venit, lichidităţile nu se încasează imediat, ci după momentul vânzării, în funcţie de termenele comerciale practicate de întreprinderi.

3.2. Vânzările pe credit

Astfel, se consideră că o parte din preţul de vânzare reprezintă remunerarea creditului acordat. Această mărime, care reprezintă veniturile din dobânzi, se determină ca diferenţă între suma încasată şi preţul ce s-ar fi utilizat dacă plata s-ar fi făcut pe loc (dacă acesta este cunoscut) sau între suma încasată şi suma obţinută prin actualizarea încasărilor viitoare cu rata dobânzii pe care ar procura-o un activ financiar de risc echivalent cu al cumpărătorului (adică rata dobânzii la care întreprinderea client ar fi obţinut un credit echivalent).

STUDIU DE CAZ

La l ianuarie N, o întreprindere a vândut unui client mărfuri pentru care încasează 200.000.000 lei. Condiţiile de decontare stabilite în contract sunt următoarele:

- 50 % la semnarea contractului;
- 30 % peste un an;
- 20 % peste doi ani.

Se estimează că întreprinderea client ar fi putut obţine un credit echivalent, pe piaţa financiară, la o rată de 10%.

Sumele nominale ce vor fi încasate de întreprindere sunt de:

- 100.000.000 lei la semnarea contractului;
- 60.000.000 lei peste un an;
- 40.000.000 lei peste doi ani.

Pentru a determina valoarea acestor încasări la momentul semnării contractului se procedează la actualizarea lor cu rata de 10%.

Valoarea actualizată a încasărilor viitoare este de:

$100.000.000 + 60.000.0007(1+10\%) + 40.000.000/(1+10\%)^2 =$ 187.603.306 lei. Se consideră că preţul de vânzare conţine dobânzi în valoare de 200.000.000 - 187.603.306 = 12.396.694 lei.

Tratamentul contabil conform normei IAS 18 va fi următorul:

La l ianuarie N:

- vânzarea pe credit:

+A		+V.-A	
411	%		200.000.000
Clienţi	707		187.603.306
	Venituri din vânzarea mărfurilor		
	47X		12.396.694
	Venit necâştigat[5]		

încasarea imediată:

+A	-A	
5121	411	100.000.000
Conturi la bănci în lei	Clienţi	

Pentru repartizarea dobânzilor între cei doi ani, considerăm că întreprinderea creditează clientul cu preţul bunului în momentul încheierii contractului, mai puţin avansul primit, adică 187.603.306 - 100.000.000 = 87.603.306 lei.

Pentru a determina dobânda pentru primul an, aplicăm rata dobânzii la suma determinată anterior 10% x 87.603.306 = 8.760.331 lei.

în al doilea an, dobânda se determină prin multiplicarea ratei dobânzii cu ,,debitul" clientului după primul an (87.603.306 lei, la care se adaugă

[5] Deoarece, potrivit IAS 39, creanţa clienţi este evaluată la cost amortizat, soldul contului 47X va ajusta creanţa în bilanţ.

dobânda pentru primul an 8.760.331 lei şi se deduce suma plătită de client 60.000.000 lei), obţinându-se o sumă pentru exerciţiul N+l de 3.636.363 lei.

La 31 decembrie N:

-înregistrarea dobânzii aferente exerciţiului N:

-(-A)	+V	
47X Venit necâştigat	766 Venituri din dobânzi	8.760.331

La l ianuarie N+l:

-încasarea primei rate:

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	60.000.000

La 31 decembrie N+l:

-înregistrarea dobânzii aferente exerciţiului N+l:

-(-A)	+V	
47X Venit necâştigat	766 Venituri din dobânzi	3.636.363

La l ianuarie N+2:

-încasarea ultimei rate:

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	40.000.000

In cazul vânzării cu plata în rate, când se cunoaşte preţul pieţei de la data tranzacţiei şi rata dobânzii utilizată de vânzător, venitul este recunoscut la nivelul preţului la care se efectuează tranzacţia, iar dobânzile sunt recunoscute pe durata creditului client.

STUDIU DE CAZ:

La l ianuarie N, societatea ALFA vinde societăţii BETA mobilier în următoarele condiţii: preţul de vânzare 400.000.000 lei. încasarea contravalorii mobilierului se face după cum urmează:

- avans de 50%;
- 25% prima rată;
- 25 % a doua rată.

Rata dobânzii aplicată de ALFA este de 10%. Costul mărfurilor vândute este de 200.000.000 lei.

în această situaţie, ALFA înregistrează venitul din vânzarea mărfurilor la preţul mobilierului la data vânzării (400.000.000 lei).

Dobânda se calculează după următorul raţionament:

- în primul an, rata dobânzii se aplică la suma cu care a fost creditat clientul şi este de 10% x (400.000.000 - 200.000.000) = 20.000.000 lei;
- în al doilea an, dobânda se calculează după metoda dobânzii com puse adică se aplică rata dobânzii la valoarea creditului iniţial la care se adaugă dobânda pentru primul an si se deduce suma plătită de client în primul an. (200.000.000 + 20.000.000 -120.000.000) x 10% = 10.000.000 lei.

Practic, BETA plăteşte 200.000.000 lei la data tranzacţiei, 120.000.000 lei după un an si 110.000.000 lei după 2 ani.

înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

La l ianuarie N:

- vânzarea mobilierului cu plata în rate:

	+A	+V,-A	430.000.000
	411	%	430.000.000
	Clienţi	707	400.000.000
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		47X	30.000.000
		Venit necâştigat	

descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

	+Ch	-A	
	607	371	200.000.000
	Cheltuieli cu mărfurile	Mărfuri	

La 31 decembrie N:

- dobânda aferentă primului an:

	-(-A)	+V	
	47X Venit necâştigat	766 Venituri din dobânzi	20.000.000

La l ianuarie N+l:

- încasarea primei rate:

	+A	-A	
	5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	120.000.000

La 31 decembrie N+l:

- dobânda pentru al doilea an:

	-(-A)	+V	10.000.000
	47X Venit necâştigat	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

l ianuarie N+2

-încasarea ultimei rate:

+A	-A	110.000.000
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	110.000.000

Scontul de decontare oferit pentru plata imediată poate fi considerat venitul operaţiei de finanţare.

Exemplu: Se consideră o vânzare în valoare de 300.000.000 lei, achitabilă după 60 de zile sau imediat, cu un scont de decontare de 2%. în situaţia în care clientul plăteşte imediat, vânzarea obişnuită (fără a se beneficia de scont) se contabilizează după cum urmează:

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000

si, după 60 de zile:

+A	+V	
411 Clienţi	766 Venituri din dobânzi	6.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	300.000.000

Dacă întreprinderea plăteşte imediat, vânzarea se contabilizează astfel:

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	294.000.000

Notă

Planul contabil din cadrul OMF1752/2005 menţine contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", sugerând că se păstrează tratamentul contabil de a considera scontul acordat o cheltuială.

în aceste condiţii, pentru exemplul prezentat mai sus, întreprinderea care acordă scontul înregistrează:

+A,+Ch		+V
%	707	300.000.000
411 Clienţi	Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000
667 Cheltuieli privind sconturile acordate		6.000.000

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA vinde societăţii BETA un stoc de marfă în următoarele condiţii: preţul de vânzare 150.000.000 lei achitabili după 60 de zile sau imediat, cu aplicarea unui scont de 2% dacă plata se face pe loc.

înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

-dacă încasarea se face pe loc:

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	147.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	147.000.000

-dacă încasarea are loc după 60 de zile:

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	147.000.000

+A	+V	
411 Clienţi	766 Venituri din dobânzi	3.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	150.000.000

în contabilitatea societăţii BETA se înregistrează:

-dacă plata se efectuează pe loc:

+A	+D
371 Mărfuri	401 147.000.000 Furnizori

Şi-D	-A
401 Furnizori	5121 147.000.000 Conturi la bănci în lei

-dacă plata se face după 60 de zile:

+A	+D
371 Mărfuri	401 147.000.000 Furnizori

+Ch	+D
666 Cheltuileli cu dobânzi	401 3.000.000 Furnizori

-D	-A
401 Furnizori	5121 150.000.000 Conturi la bănci în lei

Exemplu: Societatea ALFA intră într-o tranzacţie barter cu societatea BETA pentru a furniza servicii de publicitate în schimbul primirii unor servicii de aceeaşi natură de la clientul său. Dacă serviciile sunt similare, ALFA nu recunoaşte un venit în urma schimbului. Dacă serviciile care fac obiectul schimbului sunt diferite, ALFA nu poate recunoaşte un venit la valoarea justă a serviciilor primite, deoarece acestea nu pot fi evaluate credibil. Atunci venitul este evaluat la valoarea justă a serviciilor prestate. Aceasta se determină prin comparaţie cu serviciile prestate de ALFA în altă tranzacţie (dar nu de schimb), importantă ca frecvenţă şi valoare în totalul tranzacţiilor realizate de ALFA, încheiată cu alt partener decât BETA şi care presupune o contraprestaţie sub formă de lichidităţi sau alte active a căror valoare justă poate fi determinată credibil[6].

3.3. Veniturile din dobânzi şi dividende

Aceste venituri sunt recunoscute dacă îndeplinesc criteriile de recunoaştere în funcţie de următoarele baze:

când dobânzile primite sunt aferente unei perioade ant
rioare achiziţiei investiţiei purtătoare de dobânzi (de exemplu, oblig
ţiuni), doar dobânda ulterioară achiziţiei este recunoscută ca ven

' SIC 31 „Tranzacţii barter care implică servicii de publicitate".

Exemplu: La data de l aprilie N, societatea a achiziţionat 1.000 obligaţiuni la un preţ unitar de 500.000 lei/obligaţiune. La l august N, societatea încasează dobânda pentru obligaţiuni aferentă perioadei l august N-1 - 30 iulie N în valoare de 10.000 lei/obligaţiune.

Pentru aplicarea prevederilor normei, dobânda aferentă obligaţiunilor în valoare de 1.000 x 10.000 lei/obligaţiune = 10.000.000 lei va fi descompusă după cum urmează:

a) Dobânda aferentă perioadei l august N-1 - l aprilie N (perioa dă în care titlurile nu erau deţinute) 10.000.000 x 8/12 = 6.666.667 lei;

b) Dobânda aferentă perioadei în care întreprinderea a deţinut titlu rile 10.000.000 x 4/12 = 3.333.333 lei.

înregistrările contabile aferente exerciţiului N sunt următoarele:

La l aprilie N:

- achiziţia obligaţiunilor:

+A	-A	
506	5121	500.000.000
Obligaţiuni	Conturi la bănci în lei	

La l august N:

- încasarea dobânzii:

+A	-A.+V	
5121		10.000.000
Conturi la bănci în lei	506 Obligaţiuni	6.666.667
	766 Venituri din dobânzi	3.333.333

Exemplu: Dacă printr-un contract de licenţă este cedat dreptul de utilizare asupra unei tehnologii pentru o perioadă specificată, venitul este recunoscut după metoda liniară pe durata contractului.

Exemplu: Printr-un contract de licenţă se cedează dreptul de utilizare asupra unui program informatic fără a se impune franchizorului nici o constrângere. Această tranzacţie este, în fond, o vânzare şi venitul este recunoscut la data încheierii contractului.

Exemplu: La l octombrie N sunt achiziţionate l .000 acţiuni BETA la un preţ de vânzare de 200.000 lei/acţiune. Pe 28 octombrie N s-au primit dividende pentru acţiunile BETA din rezultatul exerciţiului N-1, în valoare de 60.000.000 lei.

înregistrările contabile aferente exerciţiului N sunt următoarele:

La l octombrie N:

- achiziţia acţiunilor BETA:

+A	-A	
503	5121	200.000.000
Acţiuni	Conturi la bănci în lei	

La 28 octombrie N:

- încasarea dividendelor din rezultatul exerciţiului N-1 (reprezintă o recuperare a costului de achiziţie):

+A	-A	
5121	503	60.000.000
Conturi la bănci în lei	Acţiuni	

Exerciţiul 3

La l iulie N, societatea ALFA achiziţionează 5.000 acţiuni GAMA la preţul de achiziţie de 100.000 lei/acţiune. Pe 30 septembrie N+l, ALFA primeşte dividende pentru acţiunile GAMA în numele exerciţiului N în valoare de 10.000 lei/acţiune. Care sunt înregistrările efectuate de ALFA cu privire la acest plasament în exerciţiile N si N+l ?

-

Obligaţiunile pot fi emise la o valoare mai mică decât valoarea rambursată, adică suma încasată de emitent în momentul emisiunii de obligaţiuni este inferioară sumei ce va trebui rambursată de acesta. Diferenţa dintre cele două valori este reprezentată de prima de rambursare.

Această primă de rambursare este în fapt o modalitate de remunerare a investiţiei pe lângă dobânda aferentă împrumutului. Prin urmare, randamentul efectiv al activului purtător de dobîndă este diferit de rata declarată.

STUDIU DE CAZ [7]

La l ianuarie N, o întreprindere achiziţionează dintr-o emisiune 1.000 obligaţiuni ale căror caracteristici sunt după cum urmează:

Valoarea nominală 100.000 lei;

Preţul de emisiune 99.271,360 lei;

Preţul de rambursare 105.000 lei;

Rata dobânzii 10%;

Durata 5 ani.

Rambursarea totală are loc la l ianuarie N+5. Dobânzile se încasează în fiecare an pe l ianuarie.

' Studiu de caz inspirat din „Feleagă N. - Sisteme contabile comparate", voi. 2, Editura Economică, Bucureşti, 2000.

Randamentul efectiv al plasamentului este reprezentat de rata la care trebuie actualizate fluxurile viitoare (încasările viitoare) pentru a egala valoarea împrumutului la emisiune.

$99.271.360 = 10.000.0007(1 + r) + 10.000.0007(1 + r)^2 + 10.000.0007$

$(l + r)^3 + 10.000.0007(1 + r)^4 + 115.000.0000/7(1 + r)^5$

Se obţine un randament al plasamentului de 11%.

în tabelul de mai jos sunt prezentate dobânzile şi prima de rambursare ce trebuie contabilizate:

Anul	(D Fluxul	(2) Venituri 11% x (1)	(3) Dobânzile	Prima de rambursare (2) -(3)
N	99.271.360	10.919.850	10.000.000	919.850
N+l	100.191.210	11.021.033	10.000.000	1.021.033
N+2	101.212.243	11.133.347	10.000.000	1.133.347
N+3	102.345.590	11.258.015	10.000.000	1.258.015
N+4	103.603.605	11.396.395	10.000.000	1.396.395
Total			50.000.000	5.728.640

înregistrările efectuate de întreprindere se prezintă de maniera următoare:

La l ianuarie N:

- achiziţia obligaţiunilor:

+A	-A	
2673 împrmuturi acordate pe termen lung	5121 Conturi la bănci în lei	99.271.360

La 31 decembrie N:

-încasarea dobânzii anuale:

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

-înregistrarea venitului din prima de rambursare:

+A	+V	
2678 Alte creanţe imobilizate/venituri de primit	768 Alte venituri financiare/venituri din prime de rambursare a obligaţiunilor	919.850

La 31 decembrie N+l:

- încasarea dobânzii:

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

- înregistrarea venitului din prima de rambursare:

+A	+V	
2678 Alte creanţe imobilizate/ venituri de primit	768 Alte venituri financiare/ venituri din prime de rambursare a obligaţiunilor	1.021.033

La 31 decembrie N+4:

- încasarea dobânzii:

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

- înregistrarea venitului din prima de rambursare:

+A	+V	
2678 Alte creanţe imobilizate/ venituri de primit	768 Alte venituri financiare/ venituri din prime de rambursare a obligaţiunilor	1.396.395

- încasarea împrumutului obligatar la preţul de rambursare:

+A	-A,-A	
5121 Conturi la bănci în lei		105.000.000
	2678 Alte creanţe imobilizate/ venituri de primit	5.728.640
	2673 împrumuturi acordate pe termen lung	99.271.360

3.4. Recunoaşterea veniturilor şi dezideratul convergenţei contabile internaţionale. Proiecte în curs

în iunie 2002, IASB si FASB au demarat un proiect referitor la recunoaşterea veniturilor al cărui principal obiectiv constă în dezvoltarea unui set de principii pentru recunoaşterea veniturilor care să elimine incoerenţele în textele normative existente şi cele întâlnite în practică[8]. Dificultăţile de contabilizare a veniturilor se referă, în principal, la cunoaşterea tuturor circumstanţelor legate de o anume tranzacţie în vederea înţelegerii termenilor relevanţi, la determinarea momentului recunoaşterii si a valorii atribuite venitului.

Problemele de recunoaştere a veniturilor sunt ridicate mai ales de aranjamentele contractuale ce conţin multiple elemente (de exemplu, contractele de vânzare a telefoanelor mobile la un preţ care acoperă valoarea telefonului dar şi a unor convorbiri viitoare).

Partizanii revizuirii atrag atenţia asupra faptului că IAS 18 se concentrează asupra evenimentelor generatoare de venituri, cum ar fi transferul riscurilor si avantajelor asociate proprietăţii, fără a urmări modificarea activelor şi datoriilor ce dau naştere la venituri, ceea ce conduce la recunoaşterea unor venituri sau cheltuieli înregistrate în avans ce nu îndeplinesc definiţia datoriei sau activului.

IAS 18 a fost adoptat în 1982 şi a fost revizuit ultima oară în 1993. El se bazează pe conceptul de conectare a cheltuielilor la venituri, neglijând primatul conceptual al activelor şi datoriilor.

Prin urmare, consiliul IASB analizează în prezent un nou model conceptual ce înlocuieşte abordarea„riscuri şi avantaje" cu o abordare „active datorii", potrivit căreia venitul este determinat pe baza modificărilor în active şi datorii.

Exemplu: Societatea X comercializează televizoare. Ea achiziţionează un televizor cu 5.000.000 u.m. pe care îl vinde cu 14.000.000 u.m. (12.000.000.u.m + 2.000.000 u.m. pentru a adăuga 2 ani de garanţie la 2 ani asiguraţi de producător). Pe baza experienţei anterioare, 10% din televizoarele vândute au necesitat reparaţii în anul 3 şi 4 de

[1] Revenue recognition www.iasb.org.

garanţie, iar costurile medii de reparaţie pentru un televizor se ridică la 1.000.000 u.m. La l noiembrie N, X vinde 100 de televizoare şi încasează preţul de vânzare în întregime.

Societatea X poate angaja un terţ să asigure reparaţiile pe perioada de garanţie pentru 500.000 u.m. pe aparat.

Cazul 1: Societatea X angajează o terţă parte să efectueze reparaţiile

Potrivit IAS 18, X recunoaşte un venit de 14.000.000 x 100 (dacă terţul este considerat a fi agent al lui X) şi o cheltuială pentru datoria de 50.000.000 u.m. către terţul care asigură reparaţiile pe perioada de garanţie.

Cazul 2: Societatea X efectuează reparaţiile pe perioada de garanţie

în acest caz, potrivit IAS 18, societatea X recunoaşte un venit de 1.200.000.000 u.m. şi un venit înregistrat în avans de 200.000.000 u.m. pentru suma încasată pentru serviciile pe perioada de garanţie extinsă.

Potrivit abordării active-datorii, nu contează cine va efectua reparaţiile pe perioada de garanţie, vânzătorul evaluează activele obţinute şi datoriile angajate la valoarea justă, în exemplul de mai sus, societatea X va recunoaşte disponibilităţile obţinute de 1.400.000.000 u.m. şi o datorie de 50.000.000 u.m. (preţul pe care ar trebui să îl plătească unei terţe părţi pentru serviciile de reparaţii), iar pentru diferenţă recunoaşte un venit 1.350.000.000 (atât în cazul l cât şi în cazul 2). Comerciantul nu trebuie să decidă la l noiembrie N dacă externalizează sau nu serviciile de reparaţii, mai ales că acestea trebuie efectuate după cei 2 ani de garanţie asiguraţi de către producător. De aici, intuim că dorinţa normalizatorului este de a limita contabilitatea de intenţie în recunoaşterea veniturilor.

După cum putem observa din exemplul de mai sus, o dificultate în implementarea abordării active-datorii rezidă în determinarea valorii juste (dacă în exemplul de mai sus se cunoaşte preţul ce ar fi plătit unei terţe părţi, acest lucru nu se întâmplă întotdeauna în practică).

3.5. Rezumat

Tranzacţiile şi evenimentele ce cad sub incidenţa normei sunt:

a. vânzări de bunuri;

b. prestări de servicii;

c. utilizarea de terţi a activelor întreprinderii.

Veniturile din activităţile ordinare obţinute de întreprindere reprezintă mărimea **brută** (fără a fi deduse costurile aferente) a avantajelor economice obţinute în cursul exerciţiului din activităţile sale ordinare. Acestea cuprind sumele primite sau de primit de către întreprindere **în contul său.**

Pentru recunoaşterea veniturilor din vânzarea bunurilor, I AS 18 detaliază criteriile prezentate în cadrul conceptual. Un venit din vânzarea bunurilor este recunoscut atunci când:

a. întreprinderea a transferat la cumpărător principalele riscuri şi avantaje inerente proprietăţii;

b. întreprinderea nu participă la gestiune şi nu păstrează con trolul bunurilor cedate;

c. costurile angajate sau de angajat privind proprietatea pot fi evaluate fiabil.

Veniturile din contractele de prestări servicii sunt recunoscute pe măsura executării contractului: dacă sunt respectate condiţiile de recunoaştere a veniturilor, poate fi determinat de o manieră fiabilă stadiul de execuţie a contractului, iar costurile efectuate pe parcursul contractului şi costurile de finalizare a contractului pot fi evaluate rezonabil.

Criteriile de recunoaştere prevăzute de I AS 18 se aplică separat pentru fiecare tranzacţie, în anumite condiţii se impune recunoaşterea componentelor identificabile ale unei singure tranzacţii sau considerarea a două sau mai multe tranzacţii care sunt legate astfel încât efectul acestora nu poate fi înţeles decât dacă sunt luate împreună.

6. Principiul propus de normă este că veniturile trebuie să fie eva luate la valoarea justă a elementelor primite sau de primit în contrapartidă.

7. Dacă i se oferă clientului termene de plată mai mari decât ter menele comerciale obişnuite fără plată de dobândă încasările viitoare de lichidităţi valorează mai puţin la momentul vânzării şi trebuie evaluate corespunzător.

8. După aceeaşi logică, scontul de decontare oferit pentru plata imediată poate fi considerat venitul operaţiei de finanţare.

9. Veniturile din dobânzi sunt recunoscute în funcţie de timpul scurs. Atunci când dobânzile primite sunt aferente unei perioade anterioare achiziţiei investiţiei purtătoare de dobânzi (de exem plu, o investiţie în obligaţiuni), doar dobânda ulterioară achizi ţiei este recunoscută ca venit.

10. Venitul din dividende este recunoscut când este stabilit dreptul acţionarului la dividende. Atunci când dividendele sunt decla rate din rezultatul net al perioadei anterioare achiziţiei, acestea sunt deduse din costul de achiziţie al acţiunilor.

3.6. Rezolvări ale exerciţiilor

Exerciţiul 1: ALFA recunoaşte ca venit doar comisionul său în valoare de 10.000.000 lei deoarece diferenţa dintre preţul de vânzare de 100.000.000 lei şi comisionul reţinut de ALFA reprezintă suma colectată în numele proprietarului bunului, care nu poate fi recunoscută ca venit.

Exerciţiul 2: ALFA recunoaşte în momentul vânzării un venit de 180.000.000 lei si un venit înregistrat în avans de 20.000.000 lei, reprezentat de servicii de asistenţă tehnică, care este recunoscut ca venit în prioada în care sunt prestate efectiv aceste servicii.

Exerciţiul 3: Dividendele primite la 30 septembrie exerciţiul N vor fi descompuse astfel:

- dividende aferente perioadei când ALFA nu deţinea acţiunile GAMA:
  - > l ianuarie N - 30 iunie N: 5.000 acţiuni x 10.000 lei/ acţiune x 6/12 = 25.000.000;
- dividende aferente perioadei în care ALFA deţine titlurile:
  - > l iulie N - 31 decembrie N: 5.000 acţiuni x 10.000 lei/acţiune x 6/12 = 25.000.000.

înregistrările contabile efectuate:

> în exerciţiul N:

La l iulie - achiziţia acţiunilor 261

= 5121 500.000.000

> în exerciţiul N+1:

La 30 septembrie - încasarea dividendelor

5121 = % 50.000.000

261

25.000.000 761

25.000.000

3.7. Teste grilă de autoevaluare

Cifra de afaceri a unei întreprinderi ce realizează vânzări prin corespondenţă, cu clauză de returnare, este de 250.000.000 lei. Statisticile arată că 3% din produse sunt returnate. Marja brută medie practicată de întreprindere este de 14%. Care din următoarele afirmaţii este adevărată?

a) întreprinderea nu recunoaşte venitul din vânzare deoarece încasarea acestuia este incertă;
b) întreprinderea recunoaşte venituri la limita costurilor anga jate pentru vânzarea produselor sale;
c) întreprinderea recunoaşte venituri din vânzări de 250.000.000 lei şi constituie un provizion pentru garanţii acordate clienţilor de 1.050.000 lei;
d) întreprinderea recunoaşte un venit din vânzări de 248.950.000 lei;
e) întreprinderea recunoaşte un venit din vânzări de 35.000.000 lei.

Utilizarea de către terţi a activelor întreprinderii generează următoarele categorii de venituri:

a) dobânzi, dividende, rente;
b) venituri din vânzarea mărfurilor;
c) venituri din lucrări executate;
d) venituri din sconturi obţinute;
e) venituri din cedarea activelor.

La l ianuarie N, o întreprindere vinde unui client mărfuri în valoare de 200.000.000 lei în următoarele condiţii:

- 40 % la semnarea contractului;
- 30 % după primul an;
- 30 % după 2 ani.

întreprinderea client ar fi obţinut un credit echivalent cu o rată a dobânzii de 10%. înregistrările efectuate de întreprindere în exerciţiul N+l sunt:

a)

+A	+V;-A	
411		200.000.000
Clienţi	707	80.000.000
	Venituri din vânzarea mărfurilor	
	47X	120.000.000
	Venit necâştigat	

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	80.000.000

-(-A)	+V,+V	
47X Venit necâştigat	% 766	66.000.000
	Venituri din dobânzi 707	6.000.000
	Venituri din dobânzi	60.000.000

b)

+A	+V;-A	
411	%	200.000.000
Clienţi	707	184.132.232
	Venituri din vânzarea mărfurilor	
	47X	15.867.768
	Venit necâştigat	

-(-A)	+V	
47X	766	10.413.223
Venit necâştigat	Venituri din dobânzi	

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	80.000.000

c)

-(-A)	+V	
47X Venit necâştigat	766 Venituri din dobânzi	5.454.545

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	60.000.000

d)

-(-A)	+V	
47X Venit necâştigat	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	60.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	60.000.000

e) -(-A)	+V;+V	
47X Venit necâştigat	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 766 Venituri din dobânzi	60.000.000 54.000.000 6.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	60.000.000

4. Societatea ALFA vinde mărfuri în valoare de 100.000.000 lei achitabile după 60 de zile sau imediat cu un scont de 2 %. Care sunt înregistrările contabile efectuate de ALFA, potrivit IAS 18, dacă plata are loc după 60 de zile?

a)

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	98.000.000

+A	+V	
411 Clienţi	766 Venituri din dobânzi	2.000.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	411 Clienţi	100.000.000

b)

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	98.000.000

c)

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000.000

d)

+A	+V;+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000.000 98.000.000
	767 Venituri din sconturi	2.000.000

e) +A;+Ch +V

411 Clienţi 667 Cheltuieli privind sconturile acordate	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000.000 98.000.000 2.000.000

5. întreprinderea BETA vinde mărfuri în valoare de 300.000.000 lei, achitabile în 90 de zile sau imediat, cu un scont de 3 %. Care sunt înregistrările efectuate de BETA, potrivit IAS 18, dacă clientul plăteşte pe loc?

a)

+A	+V,+V	
411 Clienţi	%	300.000.000
	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	291.000.000
	766 Venituri din dobânzi	9.000.000

b)

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	291.000.000

c)

+A	+V	
411 Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	300.000.000

d)

+A	+V+V	
411	%	300.000.000
Clienţi	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	291.000.000
	767 Venituri din sconturi obţinute	9.000.000

e)

+A;+Ch	+V	
%	707	300.000.000
411 Clienţi	Venituri din vânzarea mărfurilor	291.000.000
667 Cheltuieli privind sconturile acordate		9.000.000

6. La 30 aprilie N, societatea ALFA achiziţionează 30 de obligaţiuni emise de BETA, la un preţ de 200.000 lei/obligaţiune. Dobânda anuală de 30.000 lei/obligaţiune este plătibilă în fiecare an pe 31 august. Care este înregistrarea efectuată de ALFA la încasarea dobânzii (31 august N)?

a)

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	900.000

b)

c)

+A	+V,-A	
5121 Conturi la bănci în lei	% 766 Venituri din dobânzi	900.000 600.000
	506 Obligaţiuni	300.000

d)

+A	+V,-A	
5121 Conturi la bănci în lei	% 766 Venituri din dobânzi	900.000 300.000
	506 Obligaţiuni	600.000

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	506 Obligaţiuni	900.000

e)

+A	+V	
5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	100.000

7. Pe l octombrie N, societatea ALFA achiziţionează l .000 acţiuni BETA, la un preţ unitar de 100.000 lei/acţiune. Pe l iunie N+1, ALFA încasează dividendele de 10.000 lei/acţiune din repartizarea profitului exerciţiului N. înregistrarea încasării dividendelor de către ALFA este:

a)

+A	Conturi la bănci în lei	+V
5121		761

Venituri din participaţii	10.000.000

b)

+A	+V,-A	
5121		10.000.000
Conturi la bănci în lei	761	2.500.000
	Venituri din participării	
	261	7.500.000
	Titluri de participare	

c)

+A	+V,-A	
5121	%	10.000.000
Conturi la bănci în lei	761	7.500.000
	Venituri din participaţii	
	261	2.500.000
	Titluri de participare	

d)

+A	-A	
5121 Conturi la bănci în lei	261 Titluri de participare	10.000.000

e) nu se efectuează nici o înregistrare.

8. Pe l octombrie N+1, societatea ALFA achiziţionează l .000 de acţiuni BETA, la un preţ de 80.000 lei acţiune. Pe l noiembrie N+1, ALFA încasează dividende de 60.000 lei/acţiune aferente rezultatului exerciţiului N. înregistrările efectuate de societatea ALFA în exerciţiul N+1 sunt:

a)

+A	+V	
5121	761	60.000.000
Conturi la bănci în lei	Venituri din participaţii	

b)

c)

+A	+V,-A	
5121	%	60.000.000
Conturi la bănci în lei	761	15.000.000
	Venituri din participaţii	
	261	45.000.000
	Titluri de participare	

d)

+A	+V,-A	
5121	%	60.000.000
Conturi la bănci în lei	761	45.000.000
	Venituri din participaţii	
	261	15.000.000
	Titluri de participare	

e)

+A	-A	
5121	261	60.000.000
Conturi la bănci în lei	Titluri de participare	

+A	+V	
5121	761	20.000.000
Conturi la bănci în lei	Venituri din dobânzi	

9. Cheltuielile şi veniturile legate de aceeaşi tranzacţie sau eveniment sunt recunoscute simultan (principiul conectării cheltuielilor la venituri). Care este tratamentul contabil, dacă cheltuielile nu pot fi evaluate fiabil?

   a) Venitul este recunoscut, iar cheltuielile vor fi recunoscute atunci când vor putea fi evaluate fiabil;

   b) Venitul este recunoscut şi va fi recunoscută si o cheltuială egală cu acesta;

c) Venitul este recunoscut dacă s-a încasat o contraprestaţie din vânzare;

d) Nu se înregistrează nimic pentru tranzacţie, iar orice contra prestaţie primită se înregistrează ca o datorie;

e) Nici una din variantele de mai sus.

10. Presupunând că celelalte condiţii de recunoaştere a veniturilor prevăzute de IAS 18 sunt îndeplinite, în care din situaţiile de mai jos venitul este recunoscut?

a) Produsul are termen de garanţie standard şi pot fi estimate fiabil cheltuielile efectuate în perioada de garanţie;

b) încasarea venitului este condiţionată de revânzarea bunurilor de către cumpărător;

c) Bunurile fac obiectul instalării, o parte semnificativă a con tractului care nu a fost îndeplinită;

d) Cumpărătorul are dreptul să rezilieze contractul, iar vânză torul nu poate estima probabilitatea de returnare a bunurilor;

e) Nici una din variantele de mai sus.

CAPITOLUL 4

Imobilizările corporale şi necorporale
(IAS 16 şi IAS 38)

4.1. Definirea şi evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale şi necorporale

4.1.1. l Definirea şi recunoaşterea imobilizărilor corporale şi necorporale

;• f mobilizările coipmnle$'m<eeorpomle ***reprezintă investiţiile materiale*** *şiimatermleak·întreprtn^riişi,prin* ***urmare, ele sunt relevante în prezentarea*** *pozxftei* ***financiare a acesteia.***

Mai mult, decizia dacă o cheltuială reprezintă un activ în bilanţ sau o cheltuială de exploatare în contul de profit şi pierdere poate avea un efect semnificativ asupra rezultatelor raportate de întreprindere.

Standardele contabile internaţionale alocate prezentării politicilor contabile referitoare la aceste active de investiţii sunt I AS 16 „Imobilizări corporale" şi respectiv IAS 38 „Imobilizări necorporale".

Se cunoaşte fapul că, pentru a fi recunoscut în activul bilanţului, un bun trebuie să răspundă criteriilor de recunoaştere:

(a) să răspundă definiţiei activelor;

(b) costul lui să poată fi determinat în mod fiabil.

Să vedem, pentru început, ce sunt imobilizările corporale şi necorporâie.

Conform IAS 16 „Imobilizări corporale":

Imobilizările corporale sunt acele active care:

(a) st tiede o ini ndere pentru a fi i 'te în pro
ducţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închi riate terţilor, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

(b) este posibil să fie utilizate pe parcursul mai multor perioade.

în general, imobilizările corporale sunt active de valoare mare şi care pot fi utilizate pe parcursul mai multor perioade contabile. Şi totuşi, este de reţinut că aceste aspecte nu sunt esenţiale pentru recunoaşterea unor astfel de elemente în activul bilanţului contabil.

Exemplu: în categoria imobilizărilor corporale putem găsi: terenuri, amenajări de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, echipamente tehnologice, aparatură birotică etc.

în normele româneşti, în locul noţiunii de imobilizare corporală se utilizează frecvent cea de mijloc fix. Cele două noţiuni nu se suprapun, deoarece noţiunea de mijloc fix implică o valoare minimă legală pe care activul în cauză trebuie să o aibă. Aşa se face că unele elemente care satisfac definiţia imobilizărilor corporale sunt afectate stocurilor (obiecte de inventar) deoarece nu îndeplinesc condiţia de valoare.

Putem considera că prima condiţie de recunoaştere este îndeplinită dacă întreprinderea poate dovedi că obţine avantajele atasabile activului dar si că îşi asumă riscurile asociate. Din definiţie rezultă clar destinaţiile pe care aceste elemente le pot avea, astfel încât să fie asigurată obţinerea de avantaje economice viitoare.

în ceea ce priveşte condiţia de fiabilitate, aceasta este uşor de satisfăcut în cazul achiziţiilor de imobilizări corporale (evaluarea este credibilă deoarece se face la o valoare atestată de documentele justificative de achiziţie) şi ceva mai dificil de probat în cazul producţiei proprii de imobilizări (se poate întâmpla ca nu toate cheltuielile încorporate în costul de producţie să fie justificate).

. Există situaţii în care ti active complexe. Acestea pot fi comtiMite.din blecare au durate de utilizare diferite, în astfel de cazuri, flecare element trebuie să fie contabilizat în mod separat si a durata sade utilitate.

Contabilizarea pe componente a elementelor individualizabile ale unui activ se impune atunci când duratele de viaţă individuale sunt mai scurte decât cea a activului luat în ansamblul său.

Exemplu: Un echipament tehnologic este alcătuit din trei utilaje cu durate de utilitate diferite. Acestea vor fi contabilizate distinct. De asemenea, în cazul unui ansamblu imobiliar, clădirile trebuie să fie recunoscute şi evaluate în mod distinct, deoarece durata de utilitate a terenurilor este nelimitată, şi, ca atare, numai clădirile sunt supuse procesului de amortizare.

Se obişnuieşte să se considere elementele precum piesele de schimb, mijloacele de întreţinere etc. drept stocuri şi să fie, prin urmare, contabilizate la cheltuieli, cu ocazia utilizării lor. Şi totuşi, potrivit IAS 16, piesele de schimb principale vor fi considerate imobilizări si contabilizate ca atare, în situaţia în care durata de utilizare depăşeşte un an.

în întreprindere pot exista bunuri care nu participă la un proces de producţie ca, de exemplu, echipamentele de securitate sau de protecţie a mediului, în acest caz, pot ele să fie considerate active în măsura în care nu sunt în mod direct o sursă de avantaje economice viitoare? Deoarece aceste echipamente sunt necesare funcţionării activelor de producţie, va trebui să le recunoaştem ca active.

Ce sunt imobilizările necorporale?

Lista elementelor necorporale ale unei întreprinderi poate fi extrem de generoasă: produsele program, brevetele, drepturile de autor, filmele cinematografice, listele de clienţi, licenţele, concesiunile, fidelitatea clienţilor, părţile de piaţă, mărcile, reputaţia locală, naţională, internaţională, reputaţia personală a angajaţilor sau a proprietarilor, abilitatea angajaţilor, franciza, metode si procese secrete, bunele relaţii cu băncile, cu furnizorii, cu salariaţii etc.

Nu toate elementele de mai sus răspund definiţiei imobilizărilor necorporale. Esenţiale pentru recunoaşterea unor astfel de elemente ca imobilizări necorporale sunt: caracterul identificabil, controlul şi fiabilitatea evaluării avantajelor economice viitoare generate de aceste elemente.

Un activ îndeplineşte criteriul identificabilităţii aşa cum apare în definiţia activului necorporal dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat de întreprindere si vândut, închiriat, acordat în licenţă sau schimbat, individual sau împreună cu un contract asociat, activ sau datorie, sau

b) rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, indiferent dacă aceste drepturi sunt transferabile sau separabile de întreprin dere sau de alte drepturi şi obligaţii.

I AS 38 revizuit detaliază criteriile de recunoaştere precizate în cadrul conceptual pentru active necorporale, şi anume:

- criteriul de probabilitate este considerat a fi satisfăcut întotdeauna pentru activele necorporale achiziţionate separat sau într-o grupare de întreprinderi;
- valoarea justă a unui activ necorporal achiziţionat într-o grupare de întreprinderi poate fi determinată de obicei cu suficientă fiabi litate pentru ca acesta să poată fi recunoscut separat de fondul comercial.

Dacă un activ necorporal achiziţionat într-o grupare de întreprinderi are o durată de viaţă determinată, există o prezumţie refutabilă că valoarea sa justă poate fi determinată fiabil.

In general, se consideră că un element necorporal este identificabil dacă se distinge cu claritate de fondul comercial (goodwill).

Ce este fondul comercial?

Exemplu: întreprinderea ALFA achiziţionează întreprinderea BETA. în urma evaluării realizate, experţii stabilesc preluarea lui BETA la 25 mld. lei. Valoarea contabilă a întreprinderii BETA este de 20 mld. lei.

Fondul comercial = 25 mld. lei - 20 mld. lei = 5 mld. lei.

De ce am plăti pentru o întreprindere mai mult decât valoarea ei contabilă? Preţul plătit în plus, de 5 mld. lei, este atribuit, de regulă, acelor elemente necorporale care nu pot fi evaluate separat, dar de la care ALFA aşteaptă avantaje economice viitoare: clientela, vadul comercial, nivelul de pregătire al salariaţilor, segmentele de piaţă, bunele relaţii cu salariaţii, cu furnizorii, cu băncile etc.

Exerciţiul l

Multe din întreprinderile româneşti au f ost vândute la un preţ inferior valorii contabile. Care consideraţi că ar fi cauzele?

între-' •

Valoarea de piaţă a unei întreprinderi este diferenţa între valoarea de piaţă a activelor şi valoarea de piaţă a datoriilor sale.

Există elemente necorporale care se disting clar de goodwill (sunt separabile) prin faptul că pot fi oricând vândute, închiriate sau schimbate. Este cazul licenţelor, mărcilor, drepturilor de autor, concesiunilor, brevetelor etc.

în anumite situaţii, ne putem afla în posesia unor elemente care, deşi nu sunt separabile, pot fi considerate imobilizări necorporale în urma unor raţionamente profesionale.

Exemplu: întreprinderea ALFA achiziţionează echipamente strict specializate, în contractele încheiate cu furnizorul s-a prevăzut şi achiziţia unor cunoştinţe cu privire la instalarea, utilizarea şi întreţinerea acestora.

O imobilizare necorporală poate să fie inclusă într-un element care are atât o componentă corporală cât şi una necorporală. Pentru a determina dacă elementul respectiv trebuie contabilizat ca o imobilizare corporală (conform IAS 16) sau ca o imobilizare necorporală (conform IAS 38), se va stabili, prin raţionament profesional, care din cele două componente este cea mai importantă.

Exemplu: Dacă un program informatic este indispensabil funcţionării unui echipament tehnologic, elementul de software este asimilat mijlocului

fix respectiv şi tratat ca o imobilizare corporală. Dacă, dimpotrivă, programul nu condiţionează utilitatea echipamentului, atunci el este tratat ca o imobilizare necorporală.

Se consideră că o întreprindere controlează un activ, dacă ea are puterea să obţină avantaje economice viitoare ce decurg din resursa implicată si dacă, de asemenea, ea poate să restrângă accesul terţilor la aceste avantaje.

Capacitatea unei întreprinderi de a controla avantajele economice viitoare ale unei imobilizării necorporale rezultă din drepturile pe care entitatea poate să le obţină într-un tribunal.

Exemplu: O casă de discuri poate acţiona în justiţie un distribuitor neautorizat al unor materiale discografice pentru care nu are copyright.

Controlul avantajelor economice viitoare ale unui element necorporal nu poate fi întotdeauna dovedit.

Exemplu: Un cabinet de expertiză contabilă trimite o parte a personalului la un curs de formare în standarde contabile internaţionale. Dacă cheltuielile de formare sunt evaluate fiabil, nu acelaşi lucru am putea spune despre controlul şi evaluarea fiabilă a avantajelor economice viitoare pe care aceste competenţe suplimentare le-ar aduce cabinetului.

Exerciţiul 2

Care dintre următoarele elemente corespunde definiţiei imobilizărilor necorporale:

a) portofoliul de clienţi;

b) părţile de piaţă;

c) fidelitatea clienţilor;

d) cheltuielile de protocol;

e) programele informatice de contabilitate.

4.1.2. pi Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale şi necorporale

O imobilizare corporală sau necorporală, care îndeplineşte condiţiile pentru a fi contabilizată la active, trebuie să fie iniţial evaluată la costul său. Acesta poate să fie reprezentat, după caz, de costul de achiziţie sau de costul de producţie.

Exemple de **costuri direct atribuibile** unei imobilizări corporale sunt:

(a) costul de amenajare a amplasamentului;

(b) costuri iniţiale de livrare şi de manipulare;

(c) cheltuielile de instalare;

(d) onorariile cuvenite arhitecţilor şi inginerilor etc.

în cazul imobilizărilor necorporale, cheltuielile direct atribuibile includ, de regulă, onorariile în contul serviciilor juridice.

Cheltuielile administrative şi alte cheltuieli generale nu intră în structura costului activului, exceptând situaţia în care astfel de cheltuieli pot să fie direct legate de achiziţia sau de punerea în stare de utilitate a bunului.

Exerciţiul 3

Societatea comercială ALFA S. A. achiziţionează un mijloc fix.

La ce valoare va fi înregistrat în contabilitate mijlocul fix dacă se cunosc:

- *preţul de cumpărare negociat 5.000.000 lei;*
- *cheltuielile de transport: 500.000 lei;*

- *dobânzile aferente creditelor bancare contractate pentru produc ţia cu ciclu lung de fabricaţie: 20.000.000 lei;*
- *cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi: 15.000.000 lei;*
- *cheltuielile cu punerea în funcţiune a mijlocului fix: 700.000 lei;*

Variante de răspuns:

a) 5.000.000 lei;

b) 5.700.000 lei;

c) 6.200.000 lei;

d) 26.200.000 lei;

e) 5.500.000 lei.

Atunci când plata contravalorii unui activ se face ulterior achiziţionării, la o scadenţă care depăşeşte durata normală de creditare, bunul este contabilizat la preţul său, dat de plata imediată, iar diferenţa este considerată o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului. In anumite condiţii, diferenţa poate să fie capitalizată (inclusă în valoarea activului).

Exemplu: O întreprindere achiziţionează un echipament tehnologic al cărui cost de achiziţie este de 100.000.000 lei. Perioada normală de decontare este de 90 de zile. Se convine cu furnizorul posibilitatea achitării la livrare a sumei de 40.000.000 lei, iar diferenţa, 6 luni mai târziu.

Imobilizarea trebuie să fie contabilizată la nivelul sumei de 100.000.000 lei:

+A	-A;+D	
2131 Echipamente tehnologice	% 5121 Conturi la bănci	100.000.000
		40.000.000
	404 Furnizori de imobilizări	60.000.000

Creditul primit de la furnizorul de imobilizări depăşeşte cu 3 luni perioada normală de creditare. Acesta este remunerat cu o dobândă

trimestrială de 20 %. Prin urmare, plata furnizorului se va înregistra astfel:

-D;+Ch		-A	
%		5121 Conturi la bănci	78.000.000
404	Furnizori de imobilizări		60.000.000
666 Cheltuieli privind dobânzile (60.000.000 X 20%)			18.000.000

Uneori, cu ocazia achiziţiei unei imobilizări corporale, o întreprindere poate dobândi şi un activ necorporal.

Exemplu: Societatea ALFA a achiziţionat un microbuz la un preţ de 200.000.000 lei. Preţul include si licenţa de circulaţie pe o perioadă de 5 ani. Licenţa este evaluată la 20.000.000 lei.

în contabilitatea societăţii ALFA se va contabiliza intrarea a două active imobilizate: mijlocul de transport (180.000.000 lei) şi licenţa (20.000.000 lei).

+A;+A	+D	
2133 Mijloace de transport	404 Furnizori de imobilizări	200.000.000
2051 Licenţe		180.000.000
		20.000.000

Potrivit I AS 38, dacă o imobilizare necorporală este achiziţionată separat, costul ei poate fi evaluat, în general, în mod fiabil.

Exerciţiul 4

întreprinderea ALFA achiziţionează un echipament tehnologic. Ea primeşte odată cu acesta două produse program. Produsul A este utilizat

pentru acţionarea automată si controlul echipamentului, iar produsul B este utilizat pentru analiza rentabilităţii acestuia. Factura cuprinde:

- *preţul echipamentului: 500.000.000 lei;*
- *cheltuieli de transport si montaj: 100.000.000 lei;*
- *produsul program A: 50.000.000 lei;*
- *produsul program B: 10.000.000 lei.*

Care este tratamentul contabil al intrării acestor active?

nemi

Costul acestor active este valoarea justă, cu excepţia următoarelor situaţii:

a) tranzacţia de schimb nu are substanţă comercială;

b) nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat.

Această modalitate de evaluare este practicată chiar dacă activul cedat nu poate fi derecunoscut imediat. Dacă activul achiziţionat nu este evaluat la valoarea justă, atunci el este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

O întreprindere determină dacă o tranzacţie are sau nu substanţă comercială, în funcţie de măsura în care fluxurile viitoare se modifică datorită tranzacţiei.

Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacţii de piaţă comparabile, va fi determinată fiabil dacă:

a) variabilitatea în intervalul estimărilor privind valoarea justă nu este semnificativă; sau

b) probabilităţile asociate diferitelor estimări din interval pot fi deter minate rezonabil şi utilizate în stabilirea valorii juste.

Dacă o întreprindere poate determina fiabil fie valoarea justă a activului primit, fie pe cea a activului cedat, atunci, pentru determinarea costului

activului primit, se utilizează valoarea justă a activului cedat, cu excepţia cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

în ţara noastră schimbul de active este interzis, în primul rând din motive fiscale. Au existat, totuşi, cazuri în care astfel de schimburi au avut loc dar ele au fost contabilizate ca o vânzare a activului cedat urmată de o achiziţie a activului primit.

Exemplu: Societatea ALFA obţine din producţie proprie un echipament tehnologic. Cheltuielile efectuate au fost:

- costul producţiei neterminate la începutul perioadei de gestiune 200.000.000 lei;
- cheltuieli directe 70.000.000 lei;
- cheltuieli indirecte 40.000.000 lei, din care variabile 30.000.000 lei şi fixe 10.000.000 lei;
- cheltuieli administrative 20.000.000 lei;
- gradul de utilizare al capacităţii de producţie este de 80%.

Costul de producţie = 200.000.000 + 70.000.000 + 30.000.000 + 10.000.000 x 80% = 308.000.000 lei.

+A	-Ch	
2131 Echipamente tehnologice	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	308.000.000

O problemă mai dificilă este cea a evaluării şi a recunoaşterii elementelor necorporale generate de întreprindere.

Dacă fondul comercial achiziţionat răspunde condiţiilor de recunoaştere ca activ imobilizat în bilanţul contabil, nu acelaşi lucru putem afirma despre fondul comercial generat intern. Deşi se recunoaşte faptul că întreprinderea investeşte continuu în fondul ei comercial, acest fond comercial creat de întreprindere nu poate fi evaluat fiabil şi, prin urmare, este imputat contului de profit şi pierdere.

Exemplu: Cheltuielile destinate îmbunătăţirii condiţiilor de muncă determină un mediu de lucru creativ si armonios, crează un climat favorabil şi, implicit, determină o imagine favorabilă a firmei. Şi totuşi, este dificil de evaluat fiabil avantajele economice suplimentare pe care aceste cheltuieli le generează şi perioada în care ele vor fi obţinute.

Există situaţii în care întreprinderea se implică în proiecte de cercetare care angajează cheltuieli. Tratamentul contabil al acestor cheltuieli va fi diferit după cum ele pot fi ataşate fazei de cercetare sau fazei de dezvoltare.

Cercetarea este o investigaţie originală şi programată, întreprinsă în vederea achiziţionării unui procedeu de înţelegere şi a unor cunoştinţe ştiinţifice sau tehnice noi.

^ :*¦;'f;; ¥/f; • v.'|'•" £;" -

Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe, la un plan sau un model, în vederea fabricării de materiale, dispozitive, produse, procedee, sisteme sau servicii noi sau substanţial ameliorate, înaintea începerii producţiei lor comerciale sau a utilizării lor.

'

Potrivit IAS 38, se consideră că această certitudine există dacă întreprinderea poate demonstra următoarele:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal, în aşa fel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- intenţia de a finaliza acel activ necorporal;
- abilitatea de a folosi sau vinde activul necorporal;
- modul în care activul necorporal va genera probabile avantaje eco nomice viitoare;
- existenţa resurselor tehnice, financiare şi a altor resurse adecvate pentru a duce la bun sfârşit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vânzării activului necorporal; şi
- abilitatea de a evalua fiabil cheltuiala atribuibilă activului necorpo ral în timpul dezvoltării sale.

Exemplu: întreprinderea ALFA fabrică televizoare. Ea are un departament de cercetare, care dezvoltă, în exerciţiul N, două proiecte:

- proiectul l: conceperea unui meniu care să reacţioneze la vocea telespectatorului;
- proiectul 2: conceperea unei carcase mai uşoare şi mai rezistente.

în cazul proiectului l, întreprinderea nu poate demonstra încă fezabilitatea acestuia, în ceea ce priveşte însă proiectul 2, acesta îndeplineşte chiar de la începutul exerciţiului N condiţiile pentru recunoaşterea unei cheltuieli de dezvoltare.

în exerciţiul N, cheltuielile departamentului au fost următoarele (în u.m.):

Informaţii	Cheltuieli generale	Proiectul 1	Proiectul 2
Cheltuieli materiale şi servicii	500	6.000	4.000
Cheltuieli cu personalul: - directe - salariul conducătorului de departament - personal administrativ	1.000 1.500	5.000	3.000
Cheltuieli generale: - directe - indirecte	400	2.000 600	1.700 500

Conducătorul de departament consumă 20% din timpul de lucru pentru proiectul l şi 10% pentru proiectul 2.

Pentru proiectul l, activitatea desfăşurată este aferentă cercetării şi, în consecinţă, toate cheltuielile aferente acestui proiect afectează rezultatul exerciţiului N.

Pentru proiectul 2, se vor capitaliza cheltuieli de dezvoltare la un cost de producţie de: 4.000 + 3.000 + 10% x 1.000 + 1.700 + 500 = 9.300 u.m.

Exerciţiul 5

întreprinderea ALFA demarează un proces de cercetare si de dezvoltare a unui nou produs program. Procesul se întinde pe durata unui an si jumătate, între 01.01.N si 30.06.N+1 si presupune parcurgerea următoarelor etape:

- *01.01.N -31.03.N - documentarea si testarea programelor in formatice similare de pe piaţă; etapa a generat costuri de 50 mii. lei;*
- *01.04.N - 10.06.N -elaborarea planului de creare si dezvoltare a programului, inclusiv al caietului de sarcini; etapa a generat costuri de 20 mii. lei;*
- *11.06.N-30.06.N+1 -designul, crearea si testarea programului informatic; etapa a generat costuri totale de 180 mii. lei; cos turile perioadei 01.11.N - 31.12.N sunt de 40 mii. lei iar cele aferente perioadei 01.01.N+1 - 30.06.N+1 sunt de 80 mii. lei.*

Data de recunoaştere a eforturilor pentru pro gramul informatic este 01.11.N.

Care este tratamentul contabil al cheltuielilor ocazionate de procesul de dezvoltare a programului informatic?

Dacă este mai mult incert decât cert că întreprinderea va obţine avantaje economice viitoare, cheltuielile de dezvoltare vor fi imputate contului de profit şi pierdere.

Potrivit IAS 38 revizuit, cheltuielile de cercetare-dezvoltare în curs, achiziţionate dintr-o grupare de întreprinderi şi recunoscute ca activ separat de fondul comercial, trebuie recunoscute ca şi cheltuială dacă sunt aferente cercetării dar şi dacă sunt aferente dezvoltării dar nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere ale unui activ necorporal. Dacă criteriile sunt îndeplinite, cheltuielile aferente unui proiect de dezvoltare în curs vor fi recunoscute ca activ necorporal.

: cat:•
. •şiiiiijpwi-;
i: $||i|^^ •.:'. j';„] ;„;':';''

IAS 16 revizuit clarifică faptul că suma estimată a acestor costuri va fi capitalizată la recunoaşterea iniţială.

Schimbările ulterioare în valoarea estimată vor fi recunoscute ca provizion dacă sunt îndeplinite criteriile prevăzute de IAS 37.

Schimbările valorii datoriei sunt contabilizate potrivit IFRIC 1[9]. Modificarea valorii datoriei poate surveni ca urmare:

- a modificării valorii resurselor necesare pentru decontarea datoriei sau a momentului decontării;
- a modificării ratei de actualizare;
- a trecerii timpului.

Primele două tipuri de modificări vor fi contabilizate astfel:

- Dacă se utilizează tratamentul de bază al IAS 16, suma va fi adău gată sau dedusă din valoarea contabilă, în cazul în care suma depă şeşte valoarea contabilă, excedentul se impută cheltuielilor.
- Dacă la creşterea valorii activului întreprinderea consideră că există indicii de depreciere, ea va aplica prevederile IAS 36 „Deprecierea activelor".

' IFRIC Interpretation 1 - „Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities".

STUDIU DE CAZ

La începutul exerciţiului N, societatea ALFA a achiziţionat un echipament tehnologic la costul de achiziţie de 200.000 u.m.

Managerii estimează că durata de utilitate va fi de 5 ani şi că, la expirarea acestei perioade, vor fi angajate cheltuieli cu dezafectarea echipamentului tehnologic şi refacerea amplasamentului în valoare de 10.000 u.m. Metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

Se estimează că rata dobânzii pe piaţă va evolua astfel:

Ani	N	N+l	N+2	N+3	N+4
Rata dobânzii	12%	13%	16%	18%	20%

La sfârşitul exerciţiului N, valoarea recuperabilă a echipamentului este de 150.000 u.m.

La sfârşitul exerciţiului N+l, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 15.000 u.m. iar ratele dobânzii de piaţă sunt reestimate astfel:

N+2	N+3	N+4
17%	20%	25%

Valoarea recuperabilă este estimată la 120.000 u.m.

La sfârşitul exerciţiului N+2, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 8.000 u.m. Valoarea recuperabilă este estimată la 3.000 u.m.

La sfârşitul exerciţiului N+3, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 5.000 u.m. iar durata de utilizare a echipamentului este reestimată la 7 ani. Ratele dobânzii de piaţă au fost estimate după cum urmează:

N+4	N+5	N+6
19%	24%	29%

La sfârşitul exerciţiului N+4, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 7.000 u.m.

înregistrările aferente exerciţiului N :

a) achiziţia echipamentului:

+A	+D	
2131 Echipamente tehnologice	404 Furnizori de imobilizări	200.000

b) includerea în valoarea contabilă a echipamentului a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia şi de refacerea amplasamentului.

Valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia si de refacerea amplasamentului = 10.0007 (1+0,12) x (1+0,13) x (1+0,16) x (1+0,18) x (1+0,20) = 4.810 u.m.

+A	+D	
2131 Echipamente tehnologice	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	4.810

c) la 31.12.N, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 5.387 u.m. (4.810 + 4.810 x 12%), creşterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	577 (5.387-4.810)

d) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N:

Valoarea amortizabilă = 200.000 + 4.810 = 204.810 u.m.
Amortizarea aferentă exerciţiului N = 204.810 u.m./5 ani 40.962 u.m.

+Ch	+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	40.962 u.m.

e) efectuarea testului de depreciere a echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 163.848 u.m. (204.810 - 40.962)
Valoarea recuperabilă = 150.000 u.m.
Deprecierea echipamentului = 163.848 - 150.000 = 13.848.

+Ch	+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	13.848

înregistrările aferente exerciţiului N+l:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului si refacerea amplasamentului este de 8.547 u.m. (15.0007(1+0,17) x (1+0,20) x (1+0,25)), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 5.387 x 13% = 700 u.m.:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	700

reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 8.547 -5.387 - 700 = u.m.

+A	+D	
2131 Echipamente tehnologice	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2.460

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+l:

Valoarea amortizabilă = 150.000 + 2.460 = 152.460 u.m.
Amortizarea aferentă exerciţiului N+l =152.460 u.m./4 ani = 38.115 u.m.

+Ch	+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	38.115 u.m.

c) efectuarea testului de depreciere al echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 152.460 - 38.115 = 114.345 u.m.
Valoarea recuperabilă = 120.000 u.m.

Se constată că echipamentul nu mai este depreciat deoarece valoarea recuperabilă depăşeşte valoarea contabilă netă. Prin urmare, se va relua provizionul pentru depreciere constatat la sfârşitul exerciţiului anterior astfel încât valoarea contabilă a activului să fie adusă la nivelul valorii recuperabile:

-(-A)	+v	
2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	5.655

înregistrările aferente exerciţiului N+2:

a) la 31.12. N+2, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de:

5.333 u.m. = 8.0007(1+0,20) x (1+0,25), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 8.547 x 17% = 1.453 u.m.:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.453

reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate si a ratei dobânzii pentru diferenţă: 5.333 -8.547-1.453 = -4667 u.m.

-D	-A	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2131 Echipamente tehnologice	4.667

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 120.000 - 4.667 = 115.333 u.m.
Amortizarea aferentă exerciţiului N+2 = 115.333 u.m./3 ani 38.444 u.m.

+Ch		
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	38.444

c) efectuarea testului de depreciere al echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 115.333 - 38.444 = 76.889 u.m.
Valoarea recuperabilă = 3.000 u.m.
Deprecierea echipamentului = 76.889 - 3.000 = 73.889 u.m.

+Ch		
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	73.889

înregistrările aferente exerciţiului N+3:

a) la 31.12. N+3, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 2.627 u.m. = 5.0007(1+0,19) x (1+0,24) x (1+0,29), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 5.333 x 20% = 1.067 u.m.:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.067

- reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă:
  2.627 - 5.333 - 1.067 = - 3.773 u.m.

Diminuarea provizionului se va imputa activului în limita valorii nete contabile a acestuia iar restul va fi reluat la venituri:

-D	-A	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2131 Echipamente tehnologice	3.000

-D	+V	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	773

înregistrările aferente exerciţiului N+4:

a) la 31.12. N+4, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de:

4.376 u.m. = 7.0007(1+0,24) x (1+0,29), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 2.627 x 19% = 499 u.m.:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	499

- reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 4.376 -2.627-499 =1.250 u.m.:

+Ch	+D	
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.250

înregistrările aferente exerciţiului N+5:

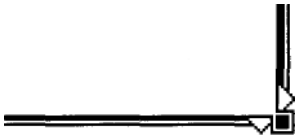
La sfârşitul exerciţiului N+5, valoarea provizionului creşte la: 5.426 u.m. = 4.376 + 4.376 x 24%, ca urmare a trecerii timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.050 (5.426-4.376)

înregistrările aferente exerciţiului N+6:

La sfârşitul exerciţiului N+5, valoarea provizionului creşte la: 7.000 u.m. = 5.426 + 5.426 x 29%, ca urmare a trecerii timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.574 (7.000-5.426)



Exerciţiul 6

Despre un echipament tehnologic se cunosc următoarele informa-ţii:

- *a fost achiziţionat la începutul exerciţiului N, la costul de 10.000 u.m.;*
- *durata de utilitate a fost estimată la 4 ani iar cheltuielile de dezafectare si de refacere a amplasamentului au fost estimate la 2.000 u.m.;*
- *rata dobânzii de piaţă a f ost estimată astfel:*

J

Ani	*N*	*N+l*	*N+2*	*N+3*
Rata dobânzii	*12%*	*15%*	*16%*	*20%*

- *la sfârşitul exerciţiului N+2, cheltuielile de dezafectare a echi pamentului si de refacere a amplasamentului au fost reestimate la 1.500 u.m. iar rata dobânzii de piaţă a fost reestimată la 14% pentru N+3.*

înregistrările contabile privindprovizionul pentru dezafectarea echi-pamentului tehnologic, aferente exerciţiului N+2 sunt:

a) 666 = 1513 230
2131 = 1513 404

b) 666 = 1513 230
1513 = 7812 404

c) 6812 = 1513 1.164

d) 666 = 1513 230
1513 = 2131 352

e) 666 = 1513 230
6812 = 1513 404

- Dacă se utilizează tratamentul alternativ, scăderea valorii datoriei va afecta contul de profit şi pierdere în măsura în care compensează o reevaluare negativă contabilizată în contul de profit şi pierdere, iar excedentul va fi imputat rezervei din reevaluare. Creşterea dato riei va afecta rezerva din reevaluare existentă, iar excedentul va determina înregistrarea unei cheltuieli.
  Scăderea valorii datoriei peste valoarea contabilă va afecta o chel-tuială. Modificarea valorii datoriei poate fi un semn că activul trebuie reevaluat, în acest caz, se va recurge la reevaluarea activului şi a categoriei din care face parte, iar în contabilizarea schimbării de valoare a datoriei se ţine seama de rezerva din reevaluare rezul-tată.

Modificarea valorii datoriei ca urmare a trecerii timpului reprezintă costul finanţării. Nu este permisă aplicarea tratamentului alternativ al IAS 23.

STUDIU DE CAZ

La l ianuarie N se achiziţionează un echipament tehnologic la costul de 200.000 u.m. Managerii estimează durata de utilitate a acestuia la 5 ani iar cheltuielile cu dezafectarea şi refacerea amplasamentului la 10.000 u.m.

Se estimează că rata dobânzii pe piaţă va evolua astfel:

Ani	N	N+l	N+2	N+3	N+4
Rata dobânzii	6%	8%	11%	12%	14%

La sfârşitul exerciţiului N+l, valoarea justă a echipamentului tehnologic este stabilită la 127.000 u.m.

La sfârşitul exerciţiului N+2, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului tehnologic şi refacerea amplasamentului sunt reestimate la 17.000 u.m. iar durata de utilitate la 6 ani. Ratele dobânzii de piaţă sunt reestimate astfel:

N+3	N+4	N+5
12%	13%	15%

La sfârşitul exerciţiului N+3, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului tehnologic şi refacerea amplasamentului sunt reestimate la 12.000 u.m. iar ratele dobânzii de piaţă la 17% în N+4 şi respectiv la 20% în N+5.

înregistrările aferente exerciţiului N:

a) achiziţia echipamentului:

+A	+D	
2131	404	200.000
Echipamente tehnologice	Furnizori de imobilizări	

b) includerea în valoarea contabilă a echipamentului a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia şi de refacerea amplasamentului:

Valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia şi de refacerea amplasamentului = 10.0007 (1+0,06) x (1+0,08) x (1+0,11) x (1+0,12) x (1+0,14) = 6.163 u.m.

+A	+D	
2131 Echipamente tehnologice	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	6.163

c) la 31.12.N, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 6.533 u.m. (6.163 + 6.163 x 6%), creşterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	370 (6.533-6.163)

d) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N:

Valoarea amortizabilă = 200.000 + 6.163 = 206.163 u.m.

Amortizarea aferentă exerciţiului N = 206.163 u.m./5 ani 41.233 u.m.

+Ch		
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	41.233

înregistrările aferente exerciţiului N+l:

a) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+l:

+Ch	+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	41.233

b) reevaluarea echipamentului tehnologic:

Valoarea contabilă netă = 206.163 - 41.233 x 2 = 123.697 u.m.
Valoarea justă = 127.000 u.m.
Rezerva din reevaluare = 127.000 - 123.697 = 3.303 u.m.

+A	+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	3.303

c) la 31.12. N+1, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 7.056 u.m. (6.533 + 6.533 x 8%), creşterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	523 (7.056-6.533)

înregistrările aferente exerciţiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 11.680 u.m. (17.0007(1+0,12) x (1+0,13) x (1+0,15)), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 7.056 x 11% = 776 u.m.

+Ch		+D
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	776

- reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 11.680 -7.056-776 = 3.848 u.m.

Această diferenţă se impută cu prioritate rezervei din reelavuare iar restul va afecta o cheltuială:

-Cp		+D
105 Rezerve din reevaluare	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	3.303
+Ch		**+D**
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	545

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 127.000 u.m.
Durata de utilizare rămasă = 4 ani
Amortizarea aferentă exerciţiului N+2 = 127.000 u.m./4ani = 31.750 u.m.

	+Ch		
	6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	31.750

înregistrările aferente exerciţiului N+3:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 8.547 u.m. (12.0007(1+0,17) x (1+0,20)), creşterea valorii fiind explicată de:

- trecerea timpului pentru 11.680 x 12% = 1.402 u.m.

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.402

- reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 8.547 -11.680-1.402 = -4.535 u.m.

Reluarea provizionului se va face prin refacerea rezervei din reevaluare:

-D	+Cp	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	105 Rezerve din reevaluare	4.535

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+3:

+Ch		+(-A)
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	31.750

înregistrările aferente exerciţiului N+4:

a) la 31.12. N+4, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului şi refacerea amplasamentului este de 10.000 u.m. (8.547 + 8.547 x 17%), creşterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.453 (10.000-8.547)

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+4:

+Ch		
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	31.750

înregistrările aferente exerciţiului N+5:

a) la 31.12.N+5, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului si refacerea amplasamentului devine egală cu valoarea nominală de 12.000 u.m. (10.000 + 10.000 x 20%), creşterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch	+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2.000 (12.000-10.000)

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+4:

+ C h + (- A)		
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	31.750

Exerciţiul 7

Despre un echipament tehnologic se cunosc următoarele informaţii:

- *a fost achiziţionat la începutul exerciţiului N, la costul de 50.000 u.m.;*
- *durata de utilitate a fost estimată la 4 ani iar cheltuielile de dezafectare si de refacere a amplasamentului au f ost estimate la 2.000 u.m.;*
- *rata dobânzii de piaţă a f ost estimată astfel:*

Ani	*N*	*N+l*	*N+2*	*N+3*
Rata dobânzii	*10%*	*12%*	*15%*	*17%*

la sfârşitul exerciţiului N+l, echipamentul este reevaluat, valoarea justă a acestuia fiind estimată la 25.803 u.m.;

- la sfârşitul exerciţiului N+2, cheltuielile de dezafectare a echipamentului si de refacere a amplasamentului au f os t reestimate la 2.500 u.m., iar rata dobânzii de piaţă a fost reestimată la 14% pentru N+3.

înregistrările contabile privindprovizionul pentru dezafectarea echipamentului tehnologic, aferente exerciţiului N+2 sunt:

a)

666 = 1513 223
105 = 1513 200

b)

6812 = 1513 283
666 = 1513 223

c)

105 = 1513 229
2131 = 1513 229

d)

666 = 1513 29
666 = 1513 223
2131 = 1513 200

e)

6812 = 1513 29
105 = 1513 452

După cum s-a putut observa din studiile de caz de mai sus, costul unei imobilizări corporale poate fi afectat şi cu unele elemente ca rezultat al aplicării altor norme contabile internaţionale. Iată câteva dintre acestea:

- cheltuielile financiare în anumite condiţii prevăzute de norma IAS 23 „Costurile împrumuturilor";
- valoarea iniţială a unui activ utilizat de un locatar, în cadrul unui contract de leasing financiar este determinată conform principiilor fixate de norma IAS 17 „Contractele de locaţie";
- valoarea contabilă a imobilizărilor corporale poate să fie diminuată cu mărimea subvenţiilor publice, aplicabile conform normei IAS 20 „Contabilizarea subvenţiilor publice si informaţiile de furnizat privind ajutorul public";

- costul estimat de dezmembrare (scoatere din funcţiune), de transport al activului, de reînnoire a zonei, în măsura în care acestea sunt contabilizate ca provizion, în conformitate cu norma IAS 37 „Provizioane, pasive eventuale şi active eventuale".

Incidenţa acestor norme asupra evaluării iniţiale a unei imobilizări corporale sau necorporale va fi prezentată în capitolele afectate studierii normelor în cauză.

4.2. Contabilizarea cheltuielilor ulterioare privind imobilizările corporale şi necorporale

Cea mai mare parte a imobilizărilor corporale, dar şi unele imobilizări necorporale ocazionează cheltuieli ulterioare achiziţiei sau terminării producţiei lor. Problema care se pune este de a şti dacă unele dintre aceste cheltuieli pot fi adăugate la valoarea imobilizărilor respective.

Se consideră că pot fi adăugate la valoarea activului cheltuielile care au efecte precum:

- creşterea duratei de viaţă utilă sau a capacităţii activului;
- ameliorarea substanţială a calităţii produselor fabricate;
- reducerea semnificativă a cheltuielilor de exploatare prevăzute iniţial.

Exemplu: în exerciţiul N se efectuează reparaţia capitală a unui echipament tehnologic al întreprinderii. Costul reparaţiei este de 70.000.000 lei şi este format din:

- cheltuieli cu consumurile materiale 20.000.000 lei;
- cheltuieli cu salariile 30.000.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea 15.000.000 lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate de terţi 5.000.000 lei.

Expertiza tehnică atestă o creştere a duratei de utilitate a echipamentului cu 3 ani.

+A	-A; +D;	
2131 Echipamente tehnologice		70.000.000
	302 Materiale consumabile	20.000.000
	421 Personal salarii datorate	30.000.000
	2813 Amortizarea	15.000.000
	401 Furnizori	5.000.000

în practica întreprinderilor româneşti, cheltuielile sunt angajate după natură şi nu după destinaţie. De aceea, o soluţie mai adecvată ar fi cea indirectă, în care costul reparaţiei tranzitează contul de profit şi pierdere:

- înregistrarea cheltuielilor materiale:

+Ch	-A	
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	302 Materiale consumabile	20.000.000

înregistrarea cheltuielilor de personal:

+Ch	+D	
641 Cheltuieli cu salariile datorate personalului	421 Personal -salarii datorate	30.000.000

- înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch	+(-A)	
6811 Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	15.000.000

- înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate de terţi:

+Ch	+D	
628 Alte cheltuieli cu lucrări şi servicii prestate de terţi	401 Furnizori	5.000.000

- includerea costului reparaţiei în valoarea activului:

+A	-Ch	
2131 Echipamente tehnologice	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	70.000.000

Ulterior, costul reparaţiei va fi imputat contului de profit si pierdere pe calea amortizării echipamentelor.

Exerciţiul 8

Nu pot fi incluse în valoarea unei imobilizări corporale următoarele cheltuieli:

1. *cheltuielile cu serviciile acordate după vânzare;*
2. *cheltuielile cu renovarea care pot fi recuperate prin utilizarea viitoare a activului;*
3. *cheltuielile cu reparaţiile de volum mare care ameliorează perfor manţa activului;*
4. *cheltuielile cu adoptarea unui nou procedeu de producţie care diminuează costurile;*

5. *cheltuielile de întreţinere.*

   a) *1+2+5;*

   b) *2+3+4;*

   c) *1+4+5;*

   d) *2+4+5;*

   e) *2+3+5.*

Unele componente importante din cadrul imobilizărilor corporale pot necesita înlocuiri la intervale regulate de timp. Aceste componente sunt contabilizate ca active distincte, pentru că ele au durate de viaţă utilă diferite de cea a activului din care fac parte.

Exemplu: Un furnal necesită recăptuşirea pereţilor după un anumit număr de ore de funcţionare. Un avion necesită înlocuirea scaunelor şi tapiseriei etc. Cheltuiala efectuată cu înlocuirea unei componente este contabilizată ca o achiziţie a unui activ distinct, iar componenta înlocuită este scoasă din evidenţă.

Natura imobilizărilor necorporale face ca, într-un număr mare de cazuri, să nu fie posibil să se determine dacă este probabil ca o cheltuială ulterioară să majoreze sau să menţină nivelul avantajelor economice pe care întreprinderea le-ar obţine de la aceste active, în plus, uneori, este dificil să se atribuie în mod direct aceste cheltuieli la o anumită imobilizare necorporală, ci numai la ansamblul activităţii.

Exemplu: Deseori întreprinderile fac cheltuieli pentru creşterea forţei mărcilor, titlurilor de ziare şi de reviste, listelor de clienţi etc. Acestea sunt imputate contului de profit şi pierdere pentru a evita recunoaşterea ca activ a goodwill-ului generat intern.

Exerciţiul 9

în exerciţiul N, întreprinderea a efectuat cheltuieli cu modernizarea unui program informatic. Cheltuielile au inclus modificarea designului,

creşterea rapidităţii de prelucrare a datelor si adaptarea pentru lucrul în reţea. Valoarea totală a modernizării s-a ridicat la 50.000.000 lei. Costul de achiziţie al programului informatic este de 200.000.000 lei iar amortizarea cumulată la data încheierii modernizării este de 100.000.000 lei. Durata de viaţă utilă este de 4 ani iar amortizarea este liniară.

Analizaţi influenţele modernizării asupra programului informatic.

4.3. Amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale

4.3.1. p Definirea amortizării imobilizărilor corporale şi necorporale

Pe măsură ce avantajele economice ale unui activ sunt consumate de către întreprindere, valoarea contabilă a activului se reduce pentru a reflecta consumul său, de regulă prin înregistrarea unei cheltuieli cu amortizarea.

Avantajele economice relative la o imobilizare corporală sau necorporală sunt consumate de întreprindere în principal prin utilizarea activului. Cu toate acestea, si alţi factori, cum sunt uzura morală şi uzura fizică apărute chiar şi când activul nu este utilizat, participă la diminuarea avantajelor economice pe care acest activ le-ar fi putut aduce întreprinderii.

Cheltuiala privind amortizările fiecărui exerciţiu trebuie să afecteze contul de profit şi pierdere, exceptând situaţia în care ea este încorporabilă în valoarea contabilă a unui alt activ.

Ea nu se confundă cu amortizarea fiscală, care se determină în urma aplicării legii amortizării şi a normelor metodologice aferente acesteia.

Amortizarea fiscală nu afectează performanţa întreprinderii, ci doar masa impozabilă, implicit calculul impozitului pe profit.

Diferenţele în timp între amortizarea contabilă si cea fiscală vor genera diferenţe temporare impozabile sau deductibile, aspecte care vor fi studiate prin prezentarea politicilor de contabilizare a impozitului pe profit (IAS 12 „Impozitarea profitului").

4.3.2. p Durata de amortizare a imobilizărilor corporale şi necorporale

,'.—

unor unităţi similare
fi obţinute de întreprindere prin folosirea

într-adevăr, amortizarea nu are la bază, în mod obligatoriu, anii de utilizare. Ea poate să fie bazată, de asemenea, pe date fizice (numărul de piese produse; numărul de kilometri de parcurs etc.). Această posibilitate este recomandată în special activelor care se depreciază mai mult prin utilizarea lor decât prin învechirea lor sau pentru care ritmul de utilizare este neregulat.

Exemplu: Pentru a realiza un contract ce vizează furnizarea a 270.000 de piese în 3 ani, o întreprindere a pus la punct un echipament special al cărui cost de producţie este de 180.000.000 lei. în acord cu clientul, scadenţarul livrărilor de piese a fost fixat după cum urmează:

- în primul an: 54.000 de piese;
- în al doilea an: 81.000 de piese;
- în al treilea an: 135.000 de piese.

Maşina este scoasă din funcţiune la sfârşitul perioadei de derulare a contractului. Dacă se aplică metoda liniară sau degresivă pe 3 ani,

metodele în cauză nu conduc la un ritm real de depreciere. Ca atare, este preferabil ca amortizarea să se bazeze pe cantităţile produse, adică:

- în primul an: 180.000.000 x 54.000/270.000 = 36.000.000 lei;
- în al doilea an: 180.000.000 x 81.000/270.000 = 54.000.000 lei;
- în al treilea an: 180.000.000 x 135.000/270.000 = 90.000.000 lei.

Amortizarea unei imobilizări corporale trebuie să înceapă atunci când aceasta este disponibilă pentru utilizare şi să se continue până la momentul derecunoaşterii, chiar dacă, pe parcurs, activul este neutilizat.

Potrivit I AS 38, pentru determinarea duratei de utilitate a unei imobilizări necorporale, trebuie să se ia în considerare o serie de factori precum:

- utilizarea aşteptată a activului;
- posibilitatea ca echipa de conducere să gestioneze sau nu eficient acest activ;
- ciclul de viaţă al activului şi informaţii despre active similare;
- modificările cererii pentru produsele sau serviciile obţinute cu aju torul activului necorporal;
- perioada de control asupra activului şi limitele legale de utiliza re;
- dependenţa de alte active ale întreprinderii (de exemplu, un sistem informatic de operare a unei linii tehnologice de fabricaţie este dependent şi de evoluţia utilizării respectivei linii) etc.

Ca urmare a progresului tehnologic, informatic etc., durata de viaţă utilă a imobilizărilor necorporale este, în general, scurtă.

Ca regulă generală, cu cât durata de utilitate a unei imobilizări necorporale este mai mare, cu atât estimarea acesteia este considerată mai puţin fiabilă.

Exemplu: Imobilizări necorporale cu o durată de utilitate ce poate depăşi 20 de ani sunt concesionarea unei autostrăzi, dreptul de a genera energie hidroelectrică, concesionarea unor terenuri petrolifere etc.

Versiunea anterioară a IAS 38 pornea de la prezumţia că durata de viaţă utilă a unui activ necorporal este întotdeauna finită şi că nu poate depăşi, de obicei, 20 de ani de la data la care activul este disponibil pentru utilizare. Această prezumţie a fost eliminată, standardul revizuit solicitând ca un activ necorporal să aibă o durată de viaţă nedeterminată când, pe baza unei analize a tuturor factorilor relevanţi, nu există o limită previzibilă a perioadei pe parcursul căreia se aşteaptă ca activul să genereze fluxuri nete de trezorerie pentru întreprindere.

IAS 38 revizuit prevede că durata de viaţă utilă a unui activ necorporal ce rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legale nu trebuie să depăşească perioada acestor drepturi dar poate fi mai scurtă, depinzând de perioada pe parcursul căreia se aşteaptă ca activul să fie utilizat de întreprindere.

Dacă drepturile sunt acordate pentru un termen limitat ce poate fi reînnoit, durata de viaţă utilă include şi perioada sau perioadele de reînnoire, doar dacă întreprinderea poate dovedi că acestea nu au costuri semnificative.

Factorii care dovedesc reînnoirea drepturilor contractuale sunt:

(i) experienţa anterioară că astfel de drepturi sunt reînnoite;

Dacă reînnoirea este contingenţă de consimţământul unei terţe părţi, o dovadă este şi dacă terţa parte îşi va da consimţământul.

(ii) există dovezi că orice alte condiţii necesare pentru a obţine reînnoirea vor fi îndeplinite iar costul acestei reînnoiri pentru întreprindere nu este semnificativ comparativ cu beneficiile economice aşteptate din reînnoire.

în cazul în care costul este semnificativ, el va fi considerat drept cost de achiziţie pentru un nou activ necorporal la data reînnoirii.

Pentru activele necorporale cu durată de viaţă nedeterminată, tratamentul contabil este următorul:

a) aceste active nu trebuie amortizate;

b) durata de viaţă utilă trebuie revizuită în fiecare perioadă de rapor tare pentru a determina dacă evenimentele şi circumstanţele conti nuă să justifice o durată de viaţă nedeterminată; dacă nu, schim barea de la durată de viaţă nedeterminată la durată finită este con tabilizată ca o schimbare de estimare.

Amortizarea unui activ necorporal încetează la data cea mai recentă dintre:

(i) data de la care activul este deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup de active deţinute în vederea cedării) şi

(ii) data la care activul este derecunoacut.

4.3.3. p Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale şi necorporale

Valoarea reziduală este suma netă pe care întreprinderea se aşteaptă să o obţină prin vânzarea unui activ, la sfârşitul duratei sale de utilitate, după deducerea cheltuielilor estimate cu operaţia de cesiune.

Valoarea reziduală a unei imobilizări corporale sau necorporale trebuie să fie considerată nulă, cu excepţia situaţiilor în care:

(i) un terţ s-a angajat să răscumpere activul, la sfârşitul duratei sale de utilitate;

(ii) există o piaţă activă pentru această imobilizare, si:

- valoarea reziduală poate să fie determinată prin referire la această piaţă;
- dacă este probabil ca o astfel de piaţă să existe la sfârşitul duratei de utilitate a activului.

De regulă, valoarea reziduală este estimată cu ajutorul preţului care prevalează la data achiziţiei activului pentru un activ similar, care a ajuns la sfârşitul duratei de utilitate estimată si care a fost exploatat în condiţii similare celor în care va fi utilizat activul.

în practică, valoarea reziduală a unei imobilizări corporale sau necorporale este adesea mai puţin importantă şi ca atare nesemnificativă în calculul valorii amortizabile.

Existenţa celor două practici atât de diferite poate conduce la diferenţe substanţiale atunci când valoarea reziduală diferă mult de valoarea netă contabilă a activului, în momentul cesiunii acestuia.

Exemplu: O întreprindere achiziţionează un echipament tehnologic la un cost de 85.000.000 lei. Durata economică de viaţă a echipamentului este de 5 ani, dar întreprinderea prevede vânzarea lui după 4 ani de utilizare.

Dacă nu vom deduce valoarea reziduală din costul echipamentului vom obţine o amortizare liniară anuală de 85.000.000/5 = 17.000.000 lei si o valoare netă contabilă de 85.000.000 -(17.000.000 x 4) = 17.000.000 lei la data cesiunii.

în schimb, dacă valoarea reziduală ar fi estimată la 20.000.000 lei, cheltuielile anuale cu amortizările ar fi de:

(85.000.000 - 20.000.000)74 = 16.250.000 lei.

Exerciţiul 10

Care ar f i valoarea amortizării, dacă valoarea reziduală este de 17.000.000 lei?

Valoarea reziduală a unui activ poate creşte peste valoarea contabilă a activului, în acest caz, cheltuiala cu amortizarea este zero până în momentul în care valoarea reziduală va fi mai mică decât valoarea contabilă.

Activele neutilizate care sunt destinate vânzării sau scoaterii din funcţiune nu mai trebuie amortizate.

4.3.4. [S Metode de amortizare a imobilizărilor corporale şi necorporale

Normele I AS 16 si I AS 38 nu impun anumite metode de amortizare, ci recomandă conducătorilor de întreprinderi ca în alegerea metodei să ţină cont de ritmul real de consumare a avantajelor economice ale activelor imobilizate în cauză.

STUDIU DE CAZ

O întreprindere deţine un echipament tehnologic, achiziţionat la l ianuarie N, iar costul de achiziţie este de 60.000.000 lei. Conducerea estimează durata de utilitate la 5 ani, iar valoarea reziduală la 10.000.000 lei.

Să calculăm amortizarea anuală dacă întreprinderea utilizează:

Cazul l: metoda liniară;

Cazul 2: metoda degresivă cu cotă fixă şi bază de amortizare variabilă;

Cazul 3: metoda degresivă cu cotă variabilă şi bază fixă de amortizare;

Cazul 4: metoda accelerată.

Cazul 1: metoda liniară

Această metodă presupune că activul se depreciază uniform în timp. Astfel, în fiecare an amortizarea va fi de (60.000.000 - 10.000.000)75 ani = 10.000.000 lei/an.

înregistrarea amortizării în anul N:

+Ch		+(-A)	
6811			
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			
		2813	10.000.000
		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	

Cazul 2: metoda degresivă cu cotă fixă şi bază de amortizare variabilă

O asemenea metodă este permisă şi de normele româneşti. Ea presupune calculul unei cote de amortizare degresivă prin multiplicarea cotei de amortizare liniară cu un coeficient de degresie estimat de conducerea întreprinderii.

In cazul ţării noastre, coeficienţii de degresie sunt stabiliţi prin legea amortizării în funcţie de durata de viaţă a activului (1,5 dacă durata este cuprinsă între 2 si 5 ani, 2 dacă durata este cuprinsă între 6 si 10 ani si 2,5 dacă durata este mai mare de 10 ani).

Să presupunem că echipa de conducere a întreprinderii stabileşte coeficientul de degresie de 2.

Cota de amortizare liniară = 100/5 =20%. Cota

de amortizare degresivă = 20% x 2 = 40%.

Amortizarea anuală se determină prin aplicarea cotei de amortizare degresivă la valoarea rămasă a activului (aceasta se diminuează de la un an la altul).

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Valoare amortizabilă	Amortizare anuală	Valoare rămasă de amortizat
(0)	(1)=(3) precedent	(2) = (1) x 40%	(3) = (3) precedent -(2)
N	50.000.000	50.000.000 x 40% = 20.000.000	30.000.000
N+l	30.000.000	30.000.000 x 40% = 12.000.000	18.000.000
N+2	18.000.000	18.000.000x40% = 7.200.000	10.800.000
N+3	10.800.000	10.800.000/2 = 5.400.000	5.400.000
N+4	5.400.000	5.400.000	0

Se observă că, în anul N+2, amortizarea degresivă devine inferioară amortizării liniare. Din anul următor se revine la metoda liniară prin împărţirea valorii rămase la numărul de ani rămaşi.

înregistrarea amortizării în anul N:

+Ch	+f-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	30.000.000

Cazul 3: metoda degresivă cu cotă variabilă şi bază fixă de amortizare

Această metodă este cunoscută sub denumirea SOFTY (metoda sumei anilor de utilizare). Valoarea amortizabilă este constantă şi este dată de costul activului diminuat eventual cu valoarea reziduală. Cota de amortizare este degresivă şi se determină pe baza ordinii descrescătoare a anilor de utilizare:

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Valoare amortizabilă	Cota de amortizare	Amortizare L anuală
(0)	(D	(2)	(3) = (l)x(2)
1	50.000.000	5/15	16.666.667
2	50.000.000	4/15	13.333.333
3	50.000.000	3/15	10.000.000
4	50.000.000	2/15	6.666.667
5	50.000.000	1/15	3.333.333
Suma= 15	-	-	50.000.000

înregistrarea amortizării în anul N: +Ch

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	16.666.667

Cazul 4: metoda accelerată

Această metodă este permisă de normele româneşti. Ea constă în amortizarea în primul an de utilizare a unei cote de până la 50% din valoarea amortizabilă. Restul se amortizează liniar.

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Amortizarea	Valoarea rămasă de amortizat
N	50.000.000 x 50% = 25.000.000	50.000.000 - 25.000.000 = 25.000.000
N+l	25.000.000/4 = 6.250.000	25.000.000 - 6.250.000 = 18.750.000
N+2	6.250.000	18.750.000 - 6.250.000 = 12.500.000
N+3	6.250.000	12.500.000 - 6.250.000 = 6.250.000
N+4	6.250.000	0

Exerciţiul 11

Fie un utilaj amortizabil pe o durată de 8 ani, începând cu l ianuarie N, prin metoda degresivă. Valoarea amortizabilă este de 80.000 u.m. iar coeficientul de degresie este de 2. La sfârşitul exerciţiului N+2, amortizarea cumulată si valoarea rămasă neamortizată sunt de:

a) 62.450; 33.750;

b) 46.250; 37.530;

c) 25.642; 75.330;

d) 62.450; 37.530;

e) 46.250; 33.750.

De exemplu, durata de viaţă utilă poate fi prelungită ca urmare a efectuării unor cheltuieli ulterioare privind activul, ce îmbunătăţesc parametrii de funcţionare ai acestuia în plus faţă de performanţa estimată iniţial.

Pe de altă parte, schimbările tehnologice şi schimbările în structura pieţei pot duce la diminuarea duratei de viaţă a activului, în aceste cazuri, durata de viaţă utilă şi, prin urmare, cota de amortizare, sunt modificate pentru perioada curentă şi pentru perioadele următoare.

Exemplu: La l ianuarie N-1, întreprinderea a achiziţionat un utilaj al cărui cost de achiziţie este 120.000.000 lei. Conducerea întreprinderii a estimat durata de utilizare a utilajului la 8 ani şi valoarea reziduală la 20.000.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N+l, se estimează că durata de utilizare ce corespunde cel mai bine noilor condiţii este de 5 ani iar valoarea reziduală apreciată din perspectiva unei posibile vânzări

la sfârşitul duratei de utilizare este de 40.000.000 lei. întreprinderea utilizează metoda liniară de amortizare.

Amortizarea exerciţiilor N-1 şi N este de (120.000.000 - 20.000.000)/ 8 = 12.500.000.

Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N este de 120.000.000 -12.500.000 x 2 = 95.000.000 lei.

Valoarea amortizabilă a următoarelor trei exerciţii (din durata estimată de 5 ani s-au scurs deja 2 ani) este de (95.000.000 - 40.000.000)73 = 18.333.333 lei.

Metoda de amortizare utilizată trebuie să fie aplicată în mod coerent şi permanent de la un exerciţiu la altul, exceptând situaţia în care ritmul aşteptat de consumare a avantajelor economice de obţinut din activ se schimbă.

Exerciţiul 12

Despre un utilaj se cunosc următoarele informaţii:

- *cost de achiziţie 120.000.000 lei;*
- *durata de amortizare 10 ani;*
- *metoda de amortizare liniară;*
- *valoarea reziduală estimată 20.000.000 lei.*

La sfârşitul celui de-al patrulea an, se trece la metoda de amortizare degresivă. Coeficientul de degresie este 2. Se reestimează durata de utilizare la 8 ani iar valoarea reziduală la 15.000.000 lei. La sfârşitul celui de-al cincilea an valoarea reziduală este reestimată la 0. Să se întocmească tabloul de amortizare al utilajului.

4.4. Evaluarea posterioară recunoaşterii iniţiale

4.4.1. i Prelucrarea de referinţă

Exemplu: La data de 10.02.N a fost achiziţionat un echipament tehnologic la costul de achiziţie de 60.000.000 lei. Durata de viaţă utilă este de 5 ani. La 31.12.N, valoarea de piaţă a activului este de 45.000.000 lei. La ce valoare va figura în bilanţ echipamentul tehnologic?

- contabilizarea iniţială a activului la costul de achiziţie (neglijăm impactul taxei pe valoare adăugată):

+A	+D	
2131 Echipamente tehnologice	404 Furnizori de imobilizări	60.000.000

- contabilizarea amortizării aferente exerciţiului N. Aceasta se calculează începând cu luna următoare intrării activului:

Amortizarea = 60.000.000 x 101uni/12 luni x 1/5 ani = 10.000.000 lei

+Ch		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000

- contabilizarea pierderii din depreciere:

Pierderea din depreciere = Valoarea contabilă netă a activului -Valoarea de piaţă = (60.000.000 - 10.000.000) - 45.000.000 = 5.000.000 lei:

+Ch		+(-A)
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	5.000.000

Evaluarea şi contabilizarea pierderilor din deprecierea activelor face obiectul standardului IAS 36 „Deprecierea activelor". Acest standard va fi dezvoltat în capitolul 5.

- închiderea conturilor de cheltuieli:

-Cp	-Ch;-Ch		
121 Rezultatul exerciţiului	% 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	15.000.000 10.000.000	
	6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		5.000.000

- evaluarea activului în bilanţ:

Bilanţ la 31.12.N			
Activ	Suma	Datorii + Capitaluri proprii	Suma
Echipamente tehnologice (2131-2813-2913)	45.000.000	Furnizori (404) Rezultatul	60.000.000
Total	45.000.000	Total	45.000.000

Exerciţiul 13

O întreprindere deţine un mijloc fix dobândit la începutul exerciţiului N la costul de 50.000.000 lei. Durata de viaţă utilă este estimată la 10 ani iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară. La sfârşitul exerciţiului N+2 se apreciază că durata de viaţă utilă care corespunde cel mai bine condiţiilor de exploatare ale mijlocului fix este de 7 ani (durata rămasă este de 5 ani). Se decide trecerea la amortizarea degresivă si se stabileşte un coeficient de degresie de 1,5. La ce valoare va fi evaluat mijlocul fix în bilanţul exerciţiului N+3?

Versiunea anterioară a I AS 38 solicita ca testul de depreciere pentru activele necorporale amortizate pe o perioadă ce depăşea 20 de ani să fie efectuat la fiecare sfârşit de an chiar dacă nu existau indicii de depreciere. Această cerinţă a fost înlăturată, astfel că, testul de depreciere pentru un activ necorporal cu durată de viaţă finită, amortizat pe o perioadă mai mare de 20 de ani este efectuat atunci când există indicii de depreciere potrivit IAS 36.

4.4.2. l Cealaltă prelucrare autorizată

Ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, o imobilizare corporală sau necorporală trebuie înregistrată la valoarea reevaluată mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată şi pierderile cumulate din depreciere.

Valoarea justă a imobilizărilor corporale sau necorporale este, de obicei, valoarea lor de piaţă determinată în urma unei evaluări de către experţi.

Atunci când nu există nici o posibilitate de a identifica o valoare de piaţă, din cauza faptului că acel gen de imobilizări este foarte rar vândut, atunci acele active sunt evaluate la costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare.

Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, în aşa fel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste la data bilanţului.

în ţara noastră, reevaluările imobilizărilor corporale au fost impuse întreprinderilor prin Hotărâri de Guvern. Acestea au avut drep scop atenuarea efectelor inflaţiei în conturi. Este edificator să aflaţi că la începutul anilor '90, un mijloc fix avea o valoare minimă legală de câteva sute lei. în prezent, potrivit reglementărilor ce amendează legea amortizării, un mijloc fix trebuie să aibă o valoare de cel puţin 15.000.000 lei. Deci, în condiţii de inflaţie, activele sunt subevaluate. Reevaluarea lor este un paliativ la inflaţie.

Apreciem că, în ţara noastră, reevaluarea activelor s-a făcut „cu zgârcenie", în primul rând din motive fiscale (s-au făcut trei reevaluări în 13 ani). O „generozitate" în materie de reevaluare are ca efect creşterea cheltuielilor cu amortizarea şi implicit diminuarea sarcinii fiscale a întreprinderii. Reevaluările nu au vizat şi imobilizările necorporale.

în cazul în care un element al imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată.

Pentru contabilizarea reevaluărilor imobilizărilor corporale si necorporale se foloseşte unul din următoarele două procedee:

a) **procedeul l** (reevaluarea simultană a valorii brute şi a amortizări lor cumulate);

b) **procedeul** 2 (reevaluarea valorii rămase neamortizate).

J DE CAZ

O întreprindere deţine echipamente tehnologice achiziţionate la un cost de 200.000.000 lei, amortizate pentru suma de 50.000.000 lei. întreprinderea decide să contabilizeze echipamentele la valoarea justă determinată de experţi de 450.000.000 lei. Operaţia constă în creşterea valorii rămase şi a capitalurilor proprii cu 300.000.000 lei.

a) Procedeul l (reevaluarea simultană a valorii brute şi a amortizărilor cumulate)

Acest procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape:

- etapa l: calculul coeficientului de reevaluare ca raport între va loarea justă şi valoarea rămasă a activelor supuse reevaluării:

  Coeficient = 450.000.0007(200.000.000 - 50.000.000) = 3

- etapa 2: reevaluarea valorii brute şi a amortizării cumulate:

Valoarea brută reevaluată (-)Amortizarea cumulată reevaluată	200.000.000 x 3= 600.000.000 50.000.000 x 3 = 150.000.000
(=) Valoarea netă reevaluată	450.000.000

- etapa 3: contabilizarea operaţiei de reevaluare:

+A	); +Cp	
2131 Echipamente tehnologice		400.000.000
	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor.	100.000.000
	105 Rezerve din reevaluare	300.000.000

b) Procedeul 2 (reevaluarea valorii rămase neamortizate)

Acest procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape: - etapa 1: anularea amortizărilor cumulate:

-(-A)	-A	
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2131 Echipamente tehnologice	50.000.000

- etapa 2: reevaluarea valorii rămase:

+A	+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	300.000.000

Exerciţiul 14

O întreprindere procedează la reevaluarea construcţiilor sale. Costul istoric (valoarea brută) al construcţiilor este de 400.000.000 lei, amortizările cumulate de 130.000.000 lei, iar valoarea actuală de 500.000.000 lei. Care dintre următoarele valori exprimă rezerva din reevaluare, în condiţiile în care aceasta este prima reevaluare a acestei categorii de imobilizări?

a) 100.000.000 lei;
b) 370.000.000 lei;
c) 230.000.000 lei;
d) 270.000.000 lei;
e) -30.000.000 lei.

Dacă în mod excepţional reevaluarea conduce la o diminuare a valorii activului, această diminuare este înregistrată în cheltuielile exerciţiului în curs.

Exemplu: Să presupunem că reevaluarea terenurilor ar fi condus la atribuirea unei valori actuale de 120.000.000 lei. în acest caz, ar trebui să se înregistreze o depreciere de 150.000.000 -120.000.000 = 30.000.000 lei.

+Ch		+(-A)
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	30.000.000

în măsura în care o reevaluare pozitivă compensează o reevaluare negativă a aceluiaşi activ, anterior contabilizată la cheltuieli, reevaluarea pozitivă trebuie să fie contabilizată la venituri.

Exemplu: Dacă ulterior constatării deprecierii de 30.000.000 lei activul este reevaluat iar valoarea justă a acestuia creşte la 160.000.000 lei atunci reevaluarea se va contabiliza astfel:

- contabilizarea la venituri a reevaluării pozitive până la limita reevaluării negative contabilizate anterior la cheltuieli:

-(-A)	+V	
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	30.000.000

contabilizarea la capitaluri proprii ale reevaluării pozitive rămase:

+A	+Cp	
2111 Terenuri	105 Rezerve din reevaluare	10.000.000

Exerciţiul 15

întreprinderea ALFA a achiziţionat la începutul exerciţiul N un program informatic cu 100.000.000 lei (durata de utilitate este estimată la 5 ani), în N+l, managerii au determinat o reducere de valoare a programului, deoarece valoarea justă este de 50.000.000 lei. în N+2, valoarea justă a programului informatic este estimată la 80.000.000 lei.

Care este tratamentul contabil al reevaluărilor efectuate asupra programului informatic?

O reevaluare negativă trebuie să fie direct imputată asupra rezervelor din reevaluare corespondente, în măsura în care o astfel de diminuare nu depăşeşte mărimea rezervelor din reevaluare referitoare la acelaşi activ.

Exemplu: La sfârşitul exerciţiului N, o clădire a fost reevaluată la 250.000.000 lei iar rezerva din reevaluare contabilizată la capitaluri proprii este de 50.000.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N+l, valoarea justă a clădirii este de 180.000.000 lei iar amortizarea aferentă exerciţiului este de 10.000.000 lei. Cum se contabilizează reevaluarea clădirii la sfârşitul exerciţiului N+l?

- imputarea reevaluării negative cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

  Reevaluarea negativă = (250.000.000 - 10.000.000) -180.000.000 = 60.000.000 lei.

-Cp	-A	
105 Rezerve din reevaluare	212 Construcţii	50.000.000

contabilizarea la cheltuieli a restului din reevaluarea negativă:

+Ch		+(-A)
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2912 Provizioane pentru deprecierea construcţiilor	10.000.000

Exerciţiul 16

La începutul exerciţiului N, întreprinderea a achiziţionat echipamente tehnologice la costul de 200.000.000 lei. Durata de utilitate a acestora este estimată la 20 de ani iar amortizarea se calculează prin metoda liniară. Pe durata de utilizare a echipamentelor s-a procedat la următoarele reevaluări:

- *la sfârşitul exerciţiului N+2, când valoarea justă a activelor a fost de 250.000.000 lei. Durata de utilitate este reestimată la 19 ani (au mai rămas 16 ani) în exerciţiul N-3.*
- *la sfârşitul exerciţiului N+4, când valoarea justă a activelor a fost de 200.000.000 lei; la sfârşitul exerciţiului N+5, durata de utilitate este reestimată la 15 ani (au mai rămas 10 ani).*
- *la sfârşitul exerciţiului N+6, când valoarea justă a fost de 90.000.000 lei; la sfârşitul exerciţiului N+7, durata de utilitate este reestimată la 16 ani (au mai rămas 9 ani).*
- *la sfârşitul exerciţiului N+10, când valoarea justă a fost de 70.000.000 lei.*

Care este tratamentul contabil al reevaluărilor echipamentelor tehnologice?

O parte din rezerva din reevaluare poate să fie realizată pe măsură ce activul este folosit în întreprindere, în acest caz mărimea rezervelor din reevaluare realizate este diferenţa dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului şi amortizarea bazată pe costul iniţial al activului.

rSTUDIU DE CAZ

La 1.01.N se achiziţionează un echipament tehnologic la costul de achiziţie de 200.000.000 lei. Durata de utilitate este de 10 ani iar amortizarea este liniară. La sfârşitul exerciţiului N+l se procedează la reevaluarea echipamentului, valoarea justă a acestuia fiind de 240.000.000 lei.

contabilizarea amortizării aferente exerciţiului N:

+ C h + (- A)		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	20.000.000

-contabilizarea amortizării aferente exerciţiului N+l:

+ C h + (- A)		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	20.000.000

anularea amortizării cumulate şi contabilizarea reevaluării echipamentului la sfârşitul exerciţiului N+l:

Costul de achiziţie	200.000.000
(-)Amortizarea cumulată	40.000.000
(=) Valoarea contabilă netă (1)	160.000.000
Valoarea justă (2)	240.000.000
Rezerva din reevaluare (2) - (1)	80.000.000

-(-A)	-A	
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2131 Echipamente tehnologice	40.000.000

+A	+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	80.000.000

- contabilizarea în fiecare din cei 8 ani rămaşi a amortizării aferente:

Valoarea amortizabilă (/)Durata de amortizare	240.000.000 8 ani
(=)Amortizarea anuală aferentă valorii reevaluate	30.000.000
Amortizarea aferentă costului iniţial	20.000.000
Rezerva din reevaluare realizată	10.000.000

+Ch		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	30.000.000

Şi, concomitent, transferarea rezervei din reevaluare realizate la rezultatul reportat:

-Cp	+Cp	
105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	10.000.000

Se poate observa cu uşurinţă că, la momentul casării activului (sfârşitul exerciţiului N+9), rezerva din reevaluare este realizată integral:

-(-A)	-A	
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2131 Echipamente tehnologice	240.000.000

D	105 Rezerve din reevaluare		C
N+2	10.000.000	80.000.000	N+l
N+3	10.000.000		
N+4	10.000.000		
N+5	10.000.000		
N+6	10.000.000		
N+7	10.000.000		
N+8	10.000.000		
N+9	10.000.000		
Sold	0		

D	2813 Amortizarea echipamentelor		C
		20.000.000	N
N+l	40.000.000	20.000.000	N+l
		30.000.000	N+2
		30.000.000	N+3
		30.000.000	N+4
		30.000.000	N+5
		30.000.000	N+6
		30.000.000	N+7
		30.000.000	N+8
N+9	240.000.000	30.000.000	N+9
Sold	0		

Rezervele din reevaluare sunt reluate la rezultatul reportat în acelaşi ritm cu amortizarea. Cu alte cuvinte, dacă activul reevaluat se amortizează degresiv, spre exemplu, atunci rezervele vor fi încorporate în rezultatul reportat tot degresiv.

Exerciţiul 17

întreprinderea ALFA deţine o marcă de fabricaţie achiziţionată cu 800 mii. lei. Ea este reevaluată la sfârşitul exerciţiului N când amortizarea cumulată este de 400 mii. lei iar valoarea reevaluată este de 500 mii. lei. Durata de viaţă estimată a mărcii este de 10 ani iar amortizarea este liniară.

Determinaţi rezerva din reevaluare care va fi realizată anual.

Rezerva din reevaluare este realizată şi cu ocazia cedării activului reevaluat.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea decide să vândă echipamentul din aplicaţia de mai sus la sfârşitul exerciţiului N+6, la un preţ de vânzare de 100.000.000 lei.

Valoarea reevaluată	240.000.000
Amortizarea cumulată la data cedării activului	150.000.000
Valoarea contabilă netă	90.000.000
Rezerva din reevaluare nerealizată la data cesiunii	30.000.000

- contabilizarea vânzării echipamentului:

+A	+V	
461 Debitori diverşi	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	100.000.000

- contabilizarea descărcării de gestiune:

); +Ch	-A	
	2131 Echipamente tehnologice	240.000.000 150.000.000
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		90.000.000

Şi, concomitent, transferarea la rezultatul reportat a rezervei din reevaluare nerealizate:

-Cp	+Cp	
105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	30.000.000

Exerciţiul 18

S.C. ALFA S.A. deţine un teren achiziţionat în exerciţiul N la costul de 50.000.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N+5 valoarea justă a terenului este de 70.000.000 lei. Terenul este vândut în exerciţiul N+7 la preţul de vânzare de 60.000.000 lei. Care este tratamentul contabil al rezervei din reevaluare?

I AS 16 şi I AS 38 nu precizează dacă rezervele din reevaluare sunt distribuibile sau nu.

IAS 16 revizuit precizează că, în cazul vânzării pe credit a unei imobilizări corporale, întreprinderea trebuie să procedeze la derecunoaşterea acesteia dacă sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de norma IAS 18 „Venituri".

De asemenea, întreprinderea trebuie să derecunoască o componentă a unei imobilizări corporale, dacă aceasta a fost înlocuită iar costul înlocuirii a fost inclus în valoarea contabilă a imobilizării.

4.5. Rezumat

1. Imobilizările corporale sunt acele active care:

   (a) sunt deţinute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

   (b) este posibil să fie utilizate pe parcursul mai multor perioade.

2. Conform IAS 38 „Imobilizări necorporale", aceste bunuri sunt active identificabile, nemonetar şi fără substanţă fizică.

3. Există situaţii în care unele întreprinderi utilizează active complexe. Acestea pot fi constituite din subansamble care au durate de utilizare diferite, în astfel de cazuri fiecare element trebuie să fie contabilizat în mod separat si amortizat pe durata sa de utilitate.

4. Un element necorporal este identificabil dacă se distinge cu claritate de fondul comercial (goodwill).

5. Fondul comercial determinat cu ocazia achiziţiei unei întreprinderi poate fi pozitiv (goodwill) sau negativ (badwill) şi se determină ca diferenţă între valoarea de piaţă şi valoarea contabilă a acesteia.

6. Costul de achiziţie a unei imobilizări este constituit din preţul său de cumpărare, la care se adaugă taxele vamale, taxele nerecuperabile şi toate cheltuielile direct atribuibile, angajate pentru a aduce activul în starea de utilizare prevăzută. Preţul de cumpărare este diminuat cu reducerile de preţ.

7. Imobilizările corporale pot fi obţinute în schimbul altor active nemonetare sau pot fi obţinute în schimbul unei contraprestaţii monetare şi a unui activ nemonetar.
   Costul acestor active este valoarea justă, cu excepţia următoarelor situaţii:

   a) tranzacţia de schimb nu are substanţă comercială;

b) nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit nici a celui cedat.

Această modalitate de evaluare este practicată chiar dacă activul cedat nu poate fi derecunoscut imediat. Dacă activul achiziţionat nu este evaluat la valoarea justă, atunci el este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

8. Costul unei imobilizări cuprinde şi estimarea iniţială a costurilor cu dezafectarea activului si refacerea amplasamentului care dau naştere unei obligaţii pentru întreprindere fie la achiziţie, fie ca urmare a utilizării activului într-o anumită perioadă, în alte scopuri decât pentru producţia de stocuri în perioada respec tivă.

I AS 16 revizuit clarifică faptul că suma estimată a acestor costuri va fi capitalizată la recunoaşterea iniţială. Schimbările ulterioare în valoarea estimată vor fi recunoscute ca provizion dacă sunt îndeplinite criteriile prevăzute de IAS 37.

Schimbările valorii datoriei sunt contabilizate potrivit IFRIC 1.

9. Costul de producţie se determină după aceleaşi principii ca în cazul stocurilor obţinute din producţie proprie.

10. Activele necorporale provenite din cercetare nu trebuie recunoscute. Cheltuiala de cercetare trebuie recunoscută ca o cheltuială, atunci când ea este angajată. Un activ necorporal provenit din dezvoltare trebuie să fie recunoscut dacă şi numai dacă există certitudinea obţinerii de avantaje economice viitoare.

11. Potrivit IAS 16 şi IAS 38, cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizărilor corporale şi respectiv necorpo rale deja înregistrat în contabilitate trebuie să fie adăugate la valoarea contabilă a activului, atunci când este probabil ca între prinderea să beneficieze de avantaje economice viitoare mai mari decât nivelul de performanţă prevăzut iniţial. Toate ce lelalte cheltuieli ulterioare trebuie înscrise în cheltuielile exerciţiului în cursul căruia sunt angajate.

12. Amortizarea este alocarea sistematică la cheltuieli a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.

13. Amortizarea economică sau contabilă este determinată în urma estimărilor si calculelor rezultate din deciziile conducerii în treprinderii. Ea afectează elementele de imobilizări ale activului bilanţier, în timp ce cheltuiala corespondentă afectează contul de profit şi pierdere.

14. Durata de viaţă utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât viaţa sa economică. Estimarea duratei de utilitate a unei imobilizări corporale sau necorporale este o problemă de judecată profesio nală, bazată pe experienţa întreprinderii.

15. Amortizarea unui activ necorporal încetează la data cea mai recentă dintre:

(i) data de la care activul este deţinut în vederea vânzării (sau inclus înt-un grup de active deţinute în vederea cedării) şi

(ii) data la care activul este derecunoacut.

16. O întreprindere poate utiliza metoda liniară, metode degresive sau alte metode dacă acestea sunt justificate. Metoda aleasă va fi aplicată în acelaşi mod de la un exerciţiu la altul, exceptând situaţia în care ar apărea o schimbare în ritmul aşteptat al avan tajelor economice referitoare la activul în cauză.

17. A reevalua un activ de natura imobilizărilor corporale sau ne corporale înseamnă a înlocui valoarea netă contabilă a acestuia cu valoarea justă. Valoarea justă este, în general, valoarea de piaţă.

18. Atunci când valoarea contabilă a unui activ creşte, ca urmare a unei reevaluări, creşterea are ca efect si majorarea capitalurilor proprii, în speţă a rezervelor din reevaluare.

4.6. Rezolvări ale exerciţiilor

Exerciţiul 1: Cu ocazia evaluării, experţii ar fi putut constata:

- existenţa unor mijloace fixe care trebuiau de mult casate;
- existenţa unor stocuri depreciate sau greu vandabile;
- existenţa unor creanţe incerte sau pierdute definitiv;
- existenţa unor importante datorii purtătoare de dobândă etc.

Efectul evaluării este reducerea valorii de piaţă a activelor şi creşterea valorii de piaţă a datoriilor, cu alte cuvinte, posibilitatea apariţiei unui badwill.

Exerciţiul 2: Varianta corectă este e). Programele informatice de contabilitate răspund definiţiei deoarece pot fi identificabile şi evaluate fiabil. Elementele din celelalte variante de răspuns nu pot fi separate de fondul comercial al întreprinderii.

Exerciţiul 3:

Preţ de cumpărare	5.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport	500.000 lei
(+) cheltuieli cu punerea în funcţiune	700.000 lei
(=) Costul de achiziţie	6.200.000 lei

Varianta corectă este c). Celelalte elemente sunt incluse în costul imobilizărilor obţinute din producţie proprie şi nu din achiziţie.

Exerciţiul 4:

Preţul echipamentului	500.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport şi montaj	100.000.000 lei
(+) costul produsului program A	50.000.000 lei
(=) Costul de achiziţie	650.000.000 lei

Contabilizarea intrării echipamentului:

2131=404 650.000.000 lei

Contabilizarea intrării imobilizării necorporale (produsul program B):

208 = 404 10.000.000 lei

Exerciţiul 5: Faza de

cercetare:	50 mii. lei
01.01.N-31.03.N	20 mii. lei
01.04.N-10.06.N	60 mii. lei
11.06.N-30.10.N	
Total Faza de dezvoltare:	130 de mii. lei
01.01.N+1-30.06.N+1	40 mii. lei
01.01.N+1-30.06.N+1	80 mii. lei
Total	120 mii. lei

Cheltuielile aferente fazei de cercetare de 130 mii. lei vor fi înregistrate în contul de profit şi pierdere. Cheltuielile aferente fazei de dezvoltare de 120 mii. lei vor fi recunoscute ca imobilizări necorporale.

Exerciţiul 6: înregistrările aferente exerciţiului N:

a) achiziţia echipamentului tehnologic:

2131=404 10.000

b) capitalizarea valorii actualizate a cheltuielilor de dezafectare si de refacere a amplasamentului:

2131 = 1513 1.116

Valoarea actualizată = 2.0007(1+0,12) x (1+0,15) x (1+0,16) x (1+0,20) = 1.116 u.m.

c) creşterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 134 u.m. (1.116 x 12%):

666=1513 134

d) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N:

Valoarea amortizabilă = 10.000 + 1.116 = 11.116 u.m.

Amortizarea =11.116 u.m./4 ani = 2.779 u.m.

6811=2813 2.779

înregistrările aferente exerciţiului N+l:

a) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+l:

6811=2813 2.779

b) creşterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 188 u.m. (1.250 x 15%):

666=1513 188

înregistrările aferente exerciţiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor de dezafectare şi de refacere a amplasamentului este de l .316 = l .500/(l +0,14) şi se justifică astfel:
   - ca o consecinţă a trecerii timpului, 1.438 x 16% = 230 u.m.

     666=1513 230
   - ca urmare a reestimării valorii cheltuielilor, a momen tului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 1.316 - 1.438 - 230 = - 352 u.m.

     1513 = 2131 352

b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 11.116-2x2.779-352 = 5.206 u.m.

Amortizarea = 5.206 u.m./2ani = 2.603 u.m.

Varianta corectă este d).

Exerciţiul 7: înregistrările aferente exerciţiului N:

a) achiziţia echipamentului tehnologic:

2131=404 50.000

b) capitalizarea valorii actualizate a cheltuielilor de dezafec tare şi de refacere a amplasamentului:

2131 = 1513 1.207

Valoarea actualizată = 2.000/(1+0,10) x (1+0,12) x (1+0,15) x (1+0,17) = 1.207 u.m.

c) creşterea valorii provizionului ca urmare a trecerii tim pului pentru suma de 121 u.m. (1.207 x 10%):

666=1513 121

d) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N:

Valoarea amortizabilă = 50.000 + 1.207 = 51.207 u.m.

Amortizarea = 51.207 u.m./4 ani = 12.802 u.m.

6811=2813 12.802

înregistrările aferente exerciţiului N+l:

a) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+l:

6811=2813 12.802

b) reevaluarea echipamentului tehnologic:

Valoarea contabilă netă=51.207 -12.802 x 2 = 25.603 u.m.

Valoarea justă = 25.803 u.m.

Rezerva din reevaluare = 25.803 - 25.603 = 200 u.m.

2131 = 105 200

c) creşterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpu lui pentru suma de 159 u.m. (1.328 x 12%):

666 = 1513 159 **înregistrările**

aferente exerciţiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor de dezafectare şi de refacere a amplasamentului este de 2.193 = 2.5007(1+0,14) şi se justifică astfel:

- ca o consecinţă a trecerii timpului, 1.487 x 15% = 223 u.m.

  666=1513 223

- ca urmare a reestimării valorii cheltuielilor, a momen tului în care acestea vor fi angajate şi a ratei dobânzii pentru diferenţă: 2.193 - 1487 - 223 = 483 u.m.

Această diferenţă se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar restul va fi constatat ca o cheltuială: 105 = 1513 200

6812=1513 283 b) înregistrarea amortizării aferente exerciţiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 25.803 u.m.

Amortizarea = 25.803 u.m./2ani = 12.902 u.m.

Varianta corectă este a).

Exerciţiul 8: Varianta corectă este b). Doar aceste elemente îmbunătăţesc performanţele iniţiale ale imobilizării corporale. Celelalte sunt efectuate pentru menţinerea performanţelor iniţiale şi prin urmare nu pot fi capitalizate.

Exerciţiul 9: Cost de achiziţie 200.000.000 lei
(-) Amortizarea cumulata 100.000.000 lei
(=) Valoarea netă 100.000.000 lei
(+) Costul modernizării 50.000.000 lei
(=) Valoarea amortizabilă 150.000.000 lei *(f)*
2 ani rămaşi (=) Amortizarea anuală
75.000.000 lei
Costul modernizării este inclus în costul programului si recuperat prin amortizare:

208 = 721 50.000.000 lei
6811=2808 75.000.000 lei

Exerciţiul 10: Amortizarea anuală = (85.000.000 - 17.000.000)/4ani = 17.000.000 lei.
Amortizarea cumulată la data cesiunii activului va fi de 17.000.000 x 4ani = 68.000.000 lei.
Valoarea netă la data cesiunii = 85.000.000 - 68.000.000 lei = 17.000.000 lei.

Exerciţiul 11: Cota de amortizare liniară = 100%/8 ani = 12,5%.
Cota de amortizare degresivă = 12,5 x 2 = 25%.
Amortizarea aferentă exerciţiului N: 80.000 x 25% = 20.000 Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N: 80.000 - 20.000 = 60.000
Amortizarea aferentă exerciţiului N+l: 60.000 x 25% = 15.000
Amortizarea cumulată la sfârşitul exerciţiului N+l: 20.000 + 15.000 = 35.000 Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N+l: 60.000-15.000 = 45.000
Amortizarea aferentă exerciţiului N+2: 45.000 x 25% = 11.250

Amortizarea cumulată la sfârşitul exerciţiului N+2:
35.000+11.250 = 46.250
Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N+2:
45.000-11.250 = 33.750
Varianta corectă este e).

Exerciţiul 12: Valoarea amortizabilă = 120.000.000 - 20.000.000
20.000.000 lei.
Amortizarea liniară anuală = 100.000.000 lei/10 ani
10.000.000 lei.
Amortizarea cumulată în primii trei ani de utilizare
10.000.000 x 3 = 30.000.000 lei.
Valoarea rămasă la sfârşitul anului 3 = 120.000.000
30.000.000 = 90.000.000 iei.
Durata de utillitate reestimată = 8 ani. Durata de utilizare rămasă = 5 ani. Cota de amortizare liniară = 100%/5 ani = 20%. Cota de amortizare degresivă = 20% x 2 = 40%.

Tabloul de amortizare

Ani	Amortizare	Valoare rămasă
1	10.000.000	110.000.000
2	10.000.000	100.000.000
3	10.000.000	90.000.000
4	(90.000.000-15.000.000) x 40% = 30.000.000	90.000.000 - 30.000.000 = 60.000.000
5	60.000.000 x 40% = 24.000.000	60.000.000 - 24.000.000 = 36.000.000
6	36.000.000 x 40% = 14.400.000	36.000.000 - 14.400.000 = 21.600.000
7	21.600.000/2=10.800.000	21.600.000-10.800.000 = 10.800.000
8	10.800.000	0
Total	120.000.000	X

Exerciţiul 13: Cost de achiziţie = 50.000.000 lei.
Durata estimată =10 ani.
Amortizarea liniară = 50.000.000 lei/10 ani = 5.000.000 lei.
Amortizarea cumulată a exerciţiilor N şi N+l = 10.000.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N+l = 50.000.000 - 10.000.000 = 40.000.000 lei.

Durata reestimată = 7 ani.

Durata rămasă = 7ani - 2ani = 5 ani.

Cota de amortizare liniară = 100%/5ani = 20%.

Cota de amortizare degresivă = 20%x 1,5 =30%.

Amortizarea aferentă exerciţiului N+2 = 40.000.000 x 30% =12.000.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N+2 = 40.000.000 - 12.000.000 = 28.000.000 lei.

Amortizarea aferentă exerciţiului N+3 = 28.000.000 x 30% = 8.400.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârşitul exerciţiului N+3 = 28.000.000 - 8.400.000 = 19.600.000 lei.

în bilanţul exerciţiului N+3 utilajul va fi evaluat la valoarea rămasă de 19.600.000 lei.

Exerciţiul 14: Costul de achiziţie 400.000.000 lei

(-) Amortizarea cumulată 130.000.000 lei

(=) Valoarea netă contabilă 270.000.000 lei.

Valoarea actuală = 500.000.000 lei. Rezerva din reevaluare = 500.000.000 lei - - 270.000.000 lei = 230.000.000 lei.

Răspunsul corect este c).

Exerciţiul 15: în exerciţiul N:

Costul de achiziţie 100.000.000 lei.

Amortizarea liniară 100.000.000/5 ani = 20.000.000 lei.

în exerciţiul N+l:

Amortizarea cumulată la sfârşitul exerciţiului N+l = 20.000.000 x 2 = 40.000.000 lei.

Valoarea contabilă netă la sfârşitul exerciţiului N+l = 100.000.000 - 40.000.000 = 60.000.000 lei.

Valoarea justă la sfârşitul exerciţiului N+l = 50.000.000 lei.

Rezerva negativă = 50.000.000 - 60.000.000 = -10.000.000 lei.

6813 = 2908 10.000.000 lei

In exerciţiul N+2:

Amortizarea aferentă = 16.666.667 lei.

Valoarea contabilă netă = 33.333 lei.

Valoarea justă la sfârşitul exerciţiului N+2 = 80.000.000 lei.

Rezerva pozitivă = 46.666.667 lei.

2908 = 7813 10.000.000 lei

208 = 105 36.666.667 lei

Exerciţiul 16: Exerciţiul N:

Cost de achiziţie = 200.000.000 lei.

Durata estimată = 20 de ani.

Amortizarea aferentă = 200.000.000/20 = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 - 10.000.000 = 190.000.000 lei.

Exerciţiul N+l:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 190.000.000 - 10.000.000 = 180.000.000 lei.

Exerciţiul N+2:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 180.000.000 - 10.000.000 = 170.000.000 lei.

Valoarea justă = 250.000.000 lei.

Rezerva din reevaluare pozitivă=250.000.000 -170.000.000 = 80.000.000 lei.

- anularea amortizării cumulate:

  2813 = 2131 30.000.000 lei

- reevaluarea echipamentului:

  2131 = 105 80.000.000 lei **Exerciţiul** N+3:

Amortizarea aferentă = 250.000.000/16 = 15.625.000 lei.

Exerciţiul N+4:

Amortizarea aferentă = 15.625.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 250.000.000 - 15.625.000 x 2 = 218.750.000 lei.

Valoarea justă = 200.000.000 lei.

Rezerva din reevaluare negativă = 200.000.000 -218.750.000 = -18.750.000 lei.

- înregistrarea rezervei negative:

105 = 2131 18.750.000 lei.

Rezerva rămasă = 80.000.000 - 18.750.000 = 61.250.000 lei.

Exerciţiul N+5:

Amortizarea aferentă = 200.000.000/10 = 20.000.000 lei.

Exerciţiul N+6:

Amortizarea aferentă = 20.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 - 20.000.000 x 2 = 160.000.000 lei.

Valoarea justă = 90.000.000 lei.

Rezerva negativă = 90.000.000 -160.000.000 = - 70.000.000 lei.

- imputarea cu prioritate asupra rezervei pozitive rămase:
  105 = 2131 61.250.000 lei
- recunoaşterea excedentului de rezervă negativă ca o chel tuială a perioadei:
  6813 = 2913 8.750.000 lei

Exerciţiul N+7:

Amortizarea aferentă = 90.000.000/9 = 10.000.000 lei.

Exerciţiul N+8:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Exerciţiul N+9:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Exerciţiul N+10:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 90.000.000 - 10.000.000 x 4 = 50.000.000 lei.

Valoarea justă = 70.000.000 lei.

Rezerva pozitivă = 70.000.000 - 50.000.000 = 20.000.000 lei.

- imputarea la venituri a părţii din rezerva pozitivă în limita rezervei negative contabilizate la cheltuieli:

  2913 = 7813 8.750.000 lei

- contabilizarea la capitaluri proprii a diferenţei de rezervă pozitivă:

  2131 = 105 11.250.000 lei

Exerciţiul 17: Cost de achiziţie = 800 mii. lei

(-) Amortizarea cumulată = 400 mii. lei

(=) Valoarea netă contabilă = 400 mii. lei

Durata rămasă = 5 ani.

Valoarea justă = 500 mii. lei.

Rezerva din reevaluare = 500 - 400 =100 mii. lei.

Amortizarea liniară = 500 mii. lei/5ani = 100 mii. lei.

Rezerva din reevaluare realizată anual =100 mii. lei/5 ani = 20 mii. lei.

Exerciţiul 18: - în exerciţiul N are loc achiziţia:

2111=404 50.000.000 lei

- în exerciţiul N+5 are lor reevaluarea:

Valoarea justă = 70.000.000 lei.

(-) Costul de achiziţie = 50.000.000 lei (=)

Rezerva din reevaluare = 20.000.000 2111 =

105 20.000.000 lei

- în exerciţiul N+7 are loc cedarea terenului:

  461 = 7583 60.000.000 lei

  6583 = 2111 70.000.000 lei

Şi, concomitent, reluarea rezervei realizate asupra rezultatului reportat:

105 = 1175 20.000.000 lei.

4.7. Teste grilă de autoevaluare

Potrivit IAS 38 „Imobilizări necorporale", nu este imobilizare necorporală:

a) fondul comercial achiziţionat;
b) licenţa;
c) cheltuiala de dezvoltare;
d) fondul commercial generat intern;
e) marca achiziţionată.

Se importă un echipament tehnologic. Factura externă cuprinde: preţ negociat 10.000 euro, cheltuieli de transport, 1.000 euro şi asigurarea de 200 euro. Taxa vamală este de 10% iar comisionul vamal de 1%. Cursul de schimb la data importului este de 40.000 lei = l euro. Cheltuielile cu transportul pe parcurs intern sunt facturate de un cărăuş la 20.000.000 lei. Se efectuează cheltuieli cu manipularea, montajul şi probele tehnologice în valoare de 12.720.000 lei. La ce valoare va fi contabilizată intrarea echipamentului tehnologic?

a) 530.000.000 lei;
b) 591.763.200 lei;
c) 480.720.000 lei;
d) 630.700.000 lei;

3. e) 497.280.000 lei.

O întreprindere posedă o clădire achiziţionată cu 1.000 mii. lei şi cu o amortizare cumulată de 700 mii. lei. Clădirea este estimată la valoarea justă de 500 mii. lei. Ea este schimbată cu o altă clădire asemănătoare a cărei valoare justă este de 600 mii. lei. Care este soluţia contabilă corectă privind schimbul de active?

a) nu se efectuează nici o înregistrare deoarece activele schimbate sunt de aceeaşi natură;

b)

2812	%	700 mii, lei
Amortizarea construcţiilor	212 Construcţii	400 mii. lei
	5121 Conturi la bănci	100 mii. lei
	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	200 mii. lei

c)

2812	%	700 mii. lei
Amortizarea construcţiilor	212 Construcţii	100 mii. lei
	5121 Conturi la bănci	400 mii. lei
	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	200 mii. lei

d)

	2812	700 mii, lei
212 Construcţii	Amortizarea construcţiilor	600 mii. lei
6583 ' Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		100 mii. lei

e)

	2812	700 mii, lei
212 Construcţii	Amortizarea construcţiilor	300 mii. lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		400 mii. lei

întreprinderea deţine un utilaj achiziţionat cu 300.000.000 lei şi a cărui durată de viaţă utilă este estimată la 15 ani. Care este amortizarea anului 14 ştiind că întreprinderea utilizează metoda SOFTY degresivă?

a) 40.000.000 lei;

b) 150.000.000 lei;

c) 20.000.000 lei;

d) 30.000.000 lei;

e) 5.000.000 lei.

5. întreprinderea deţine un echipament tehnologic achiziţionat la începutul exerciţiului N cu 100.000.000 lei si a cărei durată de utilitate este estimată la 10 ani (metoda liniară). La sfârşitul exerciţiului N+l valoarea justă a echipamentului este de 120.000.000 lei iar durata se reestimează la 7 ani. La sfârşitul exerciţiului N+3 se trece la metoda degresivă de amortizare (coeficientul de degresie este 1,5) şi se reestimează durata de utilizare la 9 ani.

înregistrarea contabilă a amortizării echipamentului în anul N+3 si a realizării rezervei din reevaluare este:

a)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	24.000.000
105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	4.442.666

b)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	13.328.000

105 Rezerve din reevaluare		1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	7.999.999

C)

	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	24.000.000
	105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	9.000.000

d)

	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	13.328.000
	105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	4.442.666

e)

	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	24.000.000

105 Rezerve din reevaluare	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	5.333.334

6. La începutul exerciţiului N, întreprinderea a achiziţionat un echipament tehnologic la costul de 100.000.000 lei. Valoarea reziduală este estimată la 20.000.000 lei iar durata de utilizare la 5 ani. La sfârşitul exerciţiului N+l, valoarea justă este de 50.000.000 lei iar durata este reestimată la 6 ani. La sfârşitul exerciţiului N+2, valoarea justă este de 60.000.000 lei iar valoarea reziduală este reestimată la zero. Care este tratamentul contabil al amortizării şi al reevaluării echipamentului în exerciţiul N+2?

a)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000
2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	14.000.000
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	6.000.000

b)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	12.500.000

	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	21.200.000
	2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	1.300.000

c)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	20.000.000

d)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000
2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000.000

e)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	7.142.857

2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000.000

7. Societatea ALFA achiziţionează un echipament tehnologic la costul de 20.000 u.m. Perioada normală de decontare este de 90 de zile. Se convine cu furnizorul posibilitatea achitării la livrare a sumei de 5.000 u.m., iar diferenţa 10 luni mai târziu. Dobânda anuală aferentă unui credit de 15.000 u.m. este de 20%. Care este soluţia corectă privind reflectarea în contabilitate a achiziţiei echipamentului şi a decontării datoriei faţă de furnizor?

a)

+A	-A;+D	
2131 Echipamente tehnologice	% 5121 Conturi la bănci 404 Furnizori de imobilizări	20.000 5.000

+A;+Ch	-A	
%	5121	16.750
471 Cheltuieli în avans	Conturi la bănci	15.000
666 Cheltuieli privind dobânzile		1.750

b)

+A	-A;+D	
2131		20.000
Echipamente tehnologice	5121 Conturi la bănci 404 Furnizori de imobilizări	5.000 15.000

	-D;+Ch	-A	
		5121	16.750
	404	Conturi la bănci	15.000
	Furnizori de imobilizări		
	666		1.750
	Cheltuieli privind dobânzile		

c)

	+A	-A;+D	
	2131		20.000
	Echipamente tehnologice	5121	5.000
		Conturi la bănci	
		404	15.000
		Furnizori de imobilizări	

	-D	-A	
	404	5121	15.000
	Furnizori de imobilizări	Conturi la bănci	

d)

	+A	-A;+D	
	2131	%	20.000
	Echipamente tehnologice	5121 Conturi la bănci 404	5.000
		Furnizori de imobilizări	

	-D	-A	
	404	5121	15.000
	Furnizori de imobilizări	Conturi la bănci	

e)

	+A	-A;+D	
	2131		20.000
	Echipamente tehnologice	5121	5.000
		Conturi la bănci	
		404	15.000
		Furnizori de imobilizări	

-D;+Ch	-A	
%	5121 Conturi la	18.000
404 Furnizori de imobilizări	bănci	15.000
666 Cheltuieli privind dobânzile		3.000

8. La l ianuarie N-1, întreprinderea a achiziţionat un utilaj al cărui cost de achiziţie este de 25.000 u.m. Conducerea întreprinderii a estimat durata de utilizare a utilajului la 5 ani si valoarea reziduală la 5.000 u.m. întreprinderea utilizează metoda liniară de amortizare. La sfârşitul exerciţiului N+l, se estimează că durata de utilizare ce corespunde cel mai bine noilor condiţii este de 10 ani iar valoarea reziduală apreciată din perspectiva unei posibile vânzări la sfârşitul duratei de utilizare este de 3.000 u.m. întreprinderea trece la metoda degresivă de amortizare, (coeficientul de degresie este 2).

   Amortizarea aferentă exerciţiului N+2 este de:

   a) 3.000 u.m.;
   b) 2.250 u.m.;
   c) 3.375 u.m.;
   d) 2.625 u.m.;
   e) 1.750 u.m.

9. Societatea ALFA achiziţionează pe data de 25 august anul N un utilaj care se amortizează liniar în 10 ani, costul de achiziţie 210.000 u.m. La 31.12.N+2, societatea decide reevaluarea valorii rămase a utilajului, valoarea justă 160.000 u.m. Totodată, datorită schimbării condiţiilor de utilizare, durata de viaţă utilă rămasă este reestimată la 5 ani. în condiţiile aplicării IAS 16 „Imobilizări corporale", amortizarea aferentă exerciţiului N+3 va fi de:

   a) 21.000 u.m.;
   b) 60.375 u.m.;
   c) 53.666 u.m.;

d) 53.333 u.m.;
e) 60.000 u.m.

10. La sfârşitul exerciţiului N, se cunosc următoarele informaţii despre un echipament tehnologic:

valoarea contabilă netă este de 200 u.m.;

cheltuielile cu dezmembrarea sunt reestimate la l .500 u.m.;

- există un provizion pentru dezmembrarea echipamentului constatat la o valoare actualizată de 1.438 u.m.;
- rata dobânzii de piaţă este reestimată pentru ultimii doi ani din durata de viaţă utilă la 13% în exerciţiul N+l şi respectiv la 14% în N+2;
- rata dobânzii de piaţă aferentă exerciţiului încheiat este de 16%.

înregistrările contabile aferente exerciţiului N+l sunt:

a) 666 = 1513 230
1513 = 213 200
1713 = 7812 204

b) 666 = 1513 230
1513 = 213 404

c) 666 = 1513 230
1513 = 7812 404

d) 666 = 1513 62
6812 = 1513 404

e) 6812 = 1513 62

CAPITOLUL 5

Deprecierea activelor, active necurente deţinute pentru vânzare şi abandonurile de activităţi (IAS 36 şi IFRS 5)

5.1. Identificarea activelor care au înregistrat pierderi de valoare

Norma IAS 36 „Deprecierea activelor" nu se aplică acelor active pentru care există norme în care este tratată şi problema deprecierii lor. Este cazul stocurilor, contractelor de construcţii, activelor de impozit amânat, activelor ce rezultă din beneficiile angajaţilor, activelor financiare, activelor necurente clasificate ca deţinute pentru vânzare, investiţiilor imobiliare evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40, activelor biologice. Standardul se aplică însă investiţiilor în filiale, întreprinderi asociate si asocieri în participaţie.

întreprinderea dobândeşte si utilizează active cu speranţa obţinerii de avantaje economice viitoare. Evaluarea iniţială a acestor avantaje se face de cele mai multe ori la un cost de achiziţie sau la un cost de producţie.

Unele active (de exemplu, stocurile) îşi consumă avantajele dintr-o dată, valoarea lor fiind trecută pe cheltuieli, în timp ce altele, precum imobilizările necorporale şi corporale, îşi consumă avantajele economice treptat iar acest consum este reflectat în contabilitate prin cheltuielile cu amortizarea.

La un moment dat, putem constata că avantajele economice asociate unui activ sunt substanţial mai mici decât cele estimate iniţial, în această situaţie, întreprinderea nu mai poate reflecta în bilanţ activul respectiv la valoarea contabilă netă, ci va trebui să ţină seama de pierderea de valoare.

Cum identificăm activele care au înregistrat pierderi de valoare?

Dacă un activ îndeplineşte criteriile pentru a fi clasificat ca deţinut pentru vânzare (sau este inclus într-un grup de active deţinute pentru vânzare) intră în sfera de aplicare a IFRS 5 „Active necurente deţinute pentru vânzare şi întreruperi de activităţi".

Identificarea pierderii de valoare se face printr-o analiză a surselor externe şi interne de informaţii.

5.1.1. î Sursele externe de informaţii

a) în cursul exerciţiului, valoarea de piaţă a unui activ s-a diminuat mai mult decât prin efectul aşteptat al trecerii timpului sau prin utilizarea normală a activului.

Exemplu: întreprinderea deţine la 31.12.N un echipament tehnologic achiziţionat în exerciţiul N-3 şi pe care urmăreşte să îl înlocuiască în N+2 prin vânzare. Piaţa activă a acestor echipamente este afectată de o perioadă de recesiune, efectul fiind diminuarea semnificativă a preţurilor. Recesiunea prezintă un indiciu că, în situaţiile financiare ale întreprinderii, valoarea netă contabilă a echipamentului ar putea fi mai mare decât valoarea recuperabilă a acestuia.

b) în mediul tehnologic, economic, juridic sau al pieţei în care operează întreprinderea (sau pe o piaţă a activului analizat) au survenit schimbări importante sau vor surveni într-un viitor apropiat.

Exemplu: întreprinderea deţine un echipament tehnologic dat în funcţiune cu 10 ani în urmă. La acea dată se estimase o durată de utilizare de 20 de ani. Progresul tehnologic a dus la situaţia în care echipamentul respectiv aproape că nu se mai fabrică pe piaţă, apărând noi generaţii mult mai performante care duc la economii de costuri. Cele mai multe dintre firmele concurente utilizează deja noile tehnologii. Există deci suficiente indicii că echipamentul întreprinderii s-ar fi putut deprecia.

c) Ratele de piaţă ale dobânzilor sau alte rate ale rentabilităţii investiţiilor de pe piaţă au crescut în cursul perioadei şi este posibil ca

aceste creşteri să afecteze rata de actualizare utilizată în calculul valorii de utilitate şi să scadă semnificativ valoarea recuperabilă a acestuia.

Exemplu: întreprinderea deţine participaţii în mai multe societăţi din aceeaşi ţară. în ţara respectivă s-a anunţat recent o creştere a ratei dobânzii. Creşterea ratei dobânzii va genera o scădere a valorii de piaţă a acţiunilor, deoarece investiţiile mai puţin riscante (de exemplu, depozitele bancare) oferă o rentabilitate mai mare, ceea ce le face mai atractive. Creşterea ratei dobânzii de piaţă reprezintă un indiciu că participaţiile deţinute de întreprindere ar fi putut pierde din valoare.

Nu orice creştere a ratelor dobânzilor de pe piaţă sau ale rentabilităţii investiţiilor pe piaţă trebuie interpretată obligatoriu ca un indiciu al unei eventuale deprecieri a unui activ.

O întreprindere poate demonstra că şi-a ajustat veniturile pentru a compensa creşterea ratelor pe piaţă sau că rata de actualizare folosită în calcularea valorii de utilitate a activului este puţin probabil să fie afectată de creşterea acestor rate. O creştere a ratelor dobânzilor pe termen scurt, spre exemplu, poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare folosită pentru un activ ce are o lungă durată de viaţă utilă rămasă.

d) valoarea contabilă a activului net al întreprinderii ce prezintă situaţiile financiare este mai mare decât capitalizarea sa bursieră.

Exemplu: întreprinderea ALFA este cotată. Valoarea contabilă a activului său net este de 500.000 mii lei iar capitalizarea bursieră este de 300.000 mii lei. Faptul că valoarea contabilă a activului net este mai mare decât capitalizarea sa bursieră reprezintă un indiciu că activele societăţii ar putea fi depreciate.

5.1.2. Sursele interne de informaţii

a) Se poate proba existenţa uzurii morale sau fizice a activului.

Exemplu: întreprinderea ALFA utilizează în procesul de producţie echipamente tehnologice achiziţionate în urmă cu 5 ani. Politica societăţii este aceea de a le amortiza din momentul punerii lor în funcţiune, în urma inventarierii se constată că 3 dintre echipamente nu au fost date încă în funcţiune. Vechimea lor reprezintă un indiciu că s-ar putea ca aceste 3 echipamente să fi pierdut din valoare.

b) în cursul perioadei au avut loc schimbări semnificative cu efect negativ asupra întreprinderii, sau se aşteaptă să aibă loc în viitorul apropiat astfel de modificări, în măsura sau maniera în care un activ este utilizat sau se aşteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ planuri de întrerupere sau restructurare a activităţii căreia îi aparţine un activ, sau de cedare înainte de data anterior aşteptată.

Exemplu: întreprinderea ALFA este condusă de o nouă echipă managerială care iniţiază un proiect de restructurare. Astfel, se decide ca o secţie de producţie să-si schimbe profilul şi să fabrice alte sortimente de produse. O parte din liniile tehnologice vor fi folosite mult mai puţin potrivit noii tehnologii, iar altele nu vor fi folosite deloc. Schimbările ce se aşteaptă în utilizarea liniilor tehnologice, începând cu anul următor, reprezintă un indiciu că acestea şi-au pierdut din valoare.

c) Raportarea internă indică faptul că performanţa economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât se anticipase.

Exemplu: întreprinderea ALFA desfăşoară activităţi de formare a personalului, în urmă cu un an, ea a lansat pe piaţă produse program pentru pregătirea în domeniul financiar-contabil. în conturile societăţii s-au capitalizat, în conformitate cu IAS 38 „Imobilizări necorporale", cheltuieli de dezvoltare asociate produselor program. Vânzările recente se află, în mod semnificativ, sub nivelul previziunilor. Eşecul întreprinderii în realizarea vânzărilor estimate reprezintă un indiciu că s-ar putea ca activul „Cheltuieli de dezvoltare" să fie depreciat.

Dovezi ale faptului că un activ poate fi depreciat pot să-şi aibă sursa în raportarea internă a întreprinderii:

(a) fluxurile de trezorerie necesare achiziţionării activului sau exploa tării şi întreţinerii acestuia sunt semnificativ mai mari decât nece sarul previzional iniţial;

(b) valoarea actuală a fluxurilor nete de trezorerie sau rezultatul din exploatare generat de activ (profit sau pierdere) sunt semnificativ mai mici decât cele previzionale iniţial;

(c) existenţa unui declin semnificativ al fluxurilor nete de trezorerie previzionale sau al profitului din exploatare, sau existenţa unei creşteri semnificative a pierderilor previzionale generale de activ;

(d) existenţa pierderilor din exploalare sau a ieşirilor nete de trezorerie generale de activ, similare celor previzionale.

Exerciţiul l

Care din următoarele situaţii constituie un indiciu al existenţei depre-cierii unui activ?

a) fluxurile de trezorerie generate de activ sunt semnificativ mai mari decât cele previzionate;

b) pierderile din exploatarea activului sunt similare celor previzio nate;

c) profiturile din exploatarea activului sunt similare celor previzio nate;

d) utilizarea mai slabă a activului în realizarea altui tip de produs care generează fluxuri de trezorerie superioare celor obţinute potrivit vechii utilizări;

e) creşterea ratelor dobânzilor pe termen scurt în condiţiile în care activul are o durată de viaţă utilă rămasă semnificativ mai mare;

5.2. Calculul valorii recuperabile şi a pierderii de valoare a unui activ

Schematic, determinarea deprecierii de valoare presupune următorul raţionament:

Valoarea de utilitate
(valoarea actualizată)

Valoarea justă minus costurile de cesiune

Max = Valoarea recuperabilă

Valoarea netă contabilă

Valoarea recuperabilă

Min = Apreciere sau depreciere de valoare

Exemplu: Se cunosc următoarele informaţii despre un echipament tehnologic (în mii lei):

Anul	Valoarea justă minus costurile de vânzare	Valoare de utilitate	Valoare recupe-rabilă	Valoare netă contabil	Comentarii
N	100.000	150.000	150.000	120.000	Nu există pierdere de valoare.
N+l	90.000	80.000	90.000	100.000	Există o pierdere de valoare în valoare de 10.000 mii lei.
N+2	95.000	125.000	125.000	100.000	Nu există pierdere de valoare deoarece valoarea de utilitate este superioară valorii nete contabile.

Valoarea recuperabilă pentru o imobilizare necorporală cu durată de viaţă nedeterminată

Aşa cum am menţionat anterior, imobilizările corporale cu durată de viaţă nedeterminată trebuie testate pentru depreciere anual, chiar dacă există sau nu indicii de depreciere.

Cele mai recente calcule detaliate privind valoarea recuperabilă dintr-o perioadă anterioară pot servi testului de depreciere pentru perioada curentă dacă:

a. activul nu generează fluxuri de trezorerie independent de alte active şi, prin urmare, face parte dintr-o unitate generatoare de trezorerie a cărei structură nu s-a modificat de la data efectuării respectivelor calcule;

b. calculele anterioare au condus la o valoare recuperabilă substanţial mai mare decât valoarea netă contabilă;

c. în urma analizei evenimentelor şi a circumstanţelor modificate de la data celei mai recente determinări a valorii recuperabile se ajunge la concluzia că probabilitatea ca valoarea recuperabilă să fie mai mică decât valoarea netă contabilă este nesemnificativă.

5.2.1. ['i Valoarea justă minus costurile de cesiune

Există ţări (de exemplu, Marea Britanic) unde periodic se publică cataloage cu preţurile curente ale activelor pe cele mai active pieţe.

O piaţă activă este o piaţă în care sunt reunite următoarele condiţii: (i) elementele negociate pe această piaţă sunt omogene;

(ii) în mod normal, se pot găsi, în orice moment, cumpărători şi vânzători care pot ajunge la un acord;

(iii) preţurile sunt puse la dispoziţia publicului.

Dacă nu există nici un acord de vânzare irevocabil, nici piaţă activă pentru bunul în cauză, valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pe baza celor mai bune informaţii disponibile pentru a reflecta suma (diminuată cu mărimea costurilor de cesiune) pe care o întreprindere ar putea să o obţină, la data închiderii exerciţiului, prin vânzarea activului, într-o tranzacţie, în condiţii de concurenţă normală, între părţi bine informate si care cad de acord. Pentru a determina această valoare, întreprinderea ia în considerare rezultatul tranzacţiilor recente, realizate cu active similare, în acelaşi sector de activitate.

Costurile legate de cesiune vizează în principal costurile de degajare a activului şi costuri ocazionate de aducerea activului în cauză în starea de vânzare.

Desigur, se poate ridica întrebarea dacă este justificat să deducem aceste costuri de cesiune atâta vreme cât ne plasăm în ipoteza de continuare a activităţii. Motivul pentru care se deduc aceste costuri este acela de a determina valoarea netă pe care o întreprindere o poate recupera din vânzarea unui activ la data la care se face calculul şi de a o compara cu alternativa păstrării şi utilizării în continuare a activului.

5.2.2. Valoarea de utilitate

Pot exista situaţii în care valoarea de utilitate se determină ţinând cont de toate aşteptările întreprinderii privind viitoarele fluxuri de trezorerie.

Exemplu: întreprinderea estimează că există două scenarii pentru fluxul de trezorerie viitor: o primă posibilitate vizează fluxuri viitoare de 100.000 mii lei cu o probabilitate de realizare de 30% şi o a doua posibilitate ce vizează fluxuri de 160.000 mii lei cu o probabilitate de 70%.

Cel mai probabil flux de trezorerie viitor va fi de 160.000 mii lei iar fluxul de trezorerie viitor este estimat la 100.000 x 30% + 160.000 x 70% = 30.000 + 112.000 = 142.000 mii lei.

Tehnica valorii aşteptate este utilizată atunci când există incertitudini cu privire la momentul apariţiei fluxurilor viitoare.

Exemplu: întreprinderea estimează trei scenarii pentru fluxul de trezorerie viitor: 100.000 u.m peste un an, doi ani sau trei ani cu probabilităţile de 10%, 60% şi respectiv 30%.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste un an cu 4 % = 96.154 x probabilitatea 10% = 9.615 u.m.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste 2 ani cu 4,35 % = 91.836 x probabilitatea 60% = 55.102 u.m.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste 3 ani cu 4,50% = 87.630 x probabilitatea 30% = 26.289 u.m.

Valoarea astepatată = 91.006 u.m.

Valoarea aşteptată de 91.006 u.m. diferă de cea mai bună estimare 55.102 u.m. (cea mai probabilă).

Modul tradiţional de determinare a valorii de utilitate nu reflectă incertitudinile cu privire la momentul apariţiei fluxurilor.

Determinarea valorii aşteptate se justifică dacă este respectată restricţia impusă de raportul cost beneficii informaţiei contabile.

In practică, va fi dificil să distingem încasările generate de activul recunoscut iniţial de cele provenite din fondul comercial generat intern sau dintr-o modificare a activului. De aceea, IAS 36 solicită ca încasările viitoare pentru un activ să fie estimate în funcţie de condiţia actuală a acestuia, indiferent dacă încasările viitoare provin de la activul recunoscut iniţial sau din modificări ulterioare suferite de acesta.

STUDIU DE CAZ

Un utilaj are o valoare brută de 100.000 u.m. şi o vechime de 6 ani, la 31.12.N. Durata de viaţă utilă estimată este de 10 ani (au mai rămas 4 ani). Exploatarea utilajului duce la obţinerea unui rezultat net estimat înaintea cheltuielilor financiare de 18.000 u.m. (la 31.12.N):

• Venituri din vânzarea produselor obţinute cu ajutorul utilajului • Costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate • Manopera • Cheltuieli diverse • Amortisment anual (10 ani)	+250.000 -100.000 - 95.000 - 37.000 - 10.000
Rezultat înainte de impozit şi cheltuieli financiare	8.000
Impozit 25 %	Nedecontat
Rezultat net estimat înainte de cheltuielile financiare	8.000
Amortizarea utilajului	+10.000
Flux net de trezorerie neactualizat	18.000

întreprinderea estimează fluxurile de trezorerie ce vor fi ocazionate de ieşirea utilajului la sfârşitul duratei sale de viaţă economică la 200 u.m. Valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului a fost stabilită la 35.000 u.m.

Se poate observa că, în estimarea fluxurilor de trezorerie, am ţinut seama de:

(i) intrările de trezorerie generate activ;

(ii) ieşirile de trezorerie angajate pentru a genera intrările de trezorerie din utilizarea continuă a activului (inclusiv cele necesare pregătirii activului pentru utilizare) şi care sunt direct atribuibile sau alocate pe o bază rezonabilă şi consecventă activului;

(iii) fluxurile nete de trezorerie ocazionate de ieşirea activului la sfârşitul duratei sale de utilitate.

Exemplu: Societatea ALFA care desfăşoară comerţ cu amănuntul deţine magazine în mai multe oraşe. ALFA se aprovizionează la nivel central şi obţine 10% remiză pentru marfa achiziţionată. Magazinele sunt unităţi generatoare de trezorerie. Dacă acestea s-ar aproviziona separat nu ar obţine reducerea de preţ. In proiecţia fluxurilor pentru fiecare magazin trebuie să se ţină cont de reducerea primită proporţional cu valoarea aprovizionărilor.

. Vi

Aceasta se justifică, pe de o parte, prin faptul că impozitul se calculează global, aposteriori, ţinând seama de rezultatul generat de ansamblul activităţilor desfăşurate de întreprindere, iar pe de altă parte, prin imposibilitatea identificării contribuţiei unui activ luat izolat, sau a unei grupe de active la rezultat, poate exista situaţia în care folosirea activelor în cauză să fie profitabilă dar pe ansamblul întreprinderii rezultatul să fie o pierdere.

în *se*

Practic, se consideră că performanţa unui activ este independentă de modul în care acesta a fost finanţat.

Proiecţiile fluxurilor de trezorerie trebuie să fie bazate pe bugetele (previziunile) financiare cel mai recent aprobate de conducere şi ele trebuie

să acopere o perioadă de **maxim** 5 **ani,** exceptând situaţia în care poate să fie justificată o perioadă mai lungă.

Aceste proiecţii trebuie să fie fundamentate pe ipoteze raţionale şi documente ce reprezintă cea mai bună apreciere a conducerii, privind ansamblul condiţiilor economice care vor exista în timpul duratei de utilitate rămase a activului, în scopul diminuării subiectivismului în evaluare, o ponderе importantă trebuie să fie acordată indiciilor externe.

. • Fluxurile 'tţe ^ti^z^^ţ^m^^t^^e^i^nă^ seama'-. ***4e. starea actuali*** c«w»rfflp%; *'VAjjsi^^ptaMf. metmM&^; -asele -* ***intrări -*** *: sau ieşiri'M* ;ire%^ri«^;^ •••""!•-•

** . tântw^s^cfârere, mitoafe În-tmfe7în^e^n$erea nu este •/.-. încMangajată;*•'v^-'•,•.'/••••'• •••".••. ,•.•.'••••: -\ •

• ' • •"efe&Je/iiW

ui iniţial.

Dacă ne raportăm la realitatea românească, şansa construirii unui sistem de bugete care să reziste câtorva exerciţii financiare prin extrapolări bine gândite este aproape inexistentă, dacă avem în vedere aspecte precum:

- hiperinflaţia;
- restrângerile de activitate;
- fluctuaţiile mari de preţuri;
- politicile de finanţare păguboase promovate de întreprinderi;
- fiscalitatea ridicată etc.

Nu trebuie să neglijăm importanţa orizontului de timp pentru care se proiectează fluxurile de trezorerie, în funcţie de acesta rezultatul calculului va fi altul de fiecare dată.

Fluxurile nete disponibile în viitor trebuie actualizate, aduse la prezent prin eliminarea factorului timp.

Un element de dificultate în actualizarea fluxurilor de trezorerie este acela al alegerii ratei de actualizare.

Când rata specifică a unui activ nu este disponibilă direct de pe piaţă, o întreprindere foloseşte înlocuitori, pentru a estima rata de actualizare, precum:

- costul mediu ponderat al capitalului;
- rata de împrumut marginală a întreprinderii;
- alte rate de împrumut definite pe piaţă.

Nivelul ratei de actualizare depinde de factori precum:

> nivelul ratei fără risc;

> mărimea riscului:

  - risc sistematic (economic);
  - risc financiar (numai pentru întreprinderile care au datorii pe termen lung);

> rata anuală a inflaţiei.

Fluxurile de trezorerie sunt estimate în valuta în care vor fi generate şi apoi actualizate, utilizând o rată de actualizare adecvată acelei valute, întreprinderea va determina valoarea curentă a acestor fluxuri estimate folosind cursul de schimb valutar disponibil la data determinării valorii de utilitate (potrivit normei IAS 21 „Efectele variaţiilor cursurilor de schimb valutar").

Dacă proiecţia fluxurilor de trezorerie se face în preţuri curente, rata de actualizare trebuie să includă şi componenta inflaţionistă previzională a preţurilor (rata nedeflatată). în situaţia în care proiecţia se face în preţuri constante, rata nu va conţine influenţa inflaţiei (rata deflatată).

Dacă reţinem rata de actualizare de 5%, vom obţine următoarele fluxuri de trezorerie actualizate:

Anul	Rata de creştere pe termen lung (ajustare)	Flux net neactualizat	Factor de actualizare 1 / (1 + 0,05)'	Cash-flow net actualizat
N		18.000		
N+l	+5%	18.900	0,952	17.993
N+2	-25%	14.175	0,907	12.857
N+3	-60%	5.670	0,863	4.893
N+4	-80%	1.134 (+) 200	0,822	1.097
Flux net total actualizat				36.840

Nivelul ratei de actualizare poate constitui o nouă sursă de subiectivism în determinarea valorii actualizate.

La o rată de actualizare de 10%, valoarea de utilitate va fi de 33.922 u.m. Dacă alegem o rată de 20%, valoarea de utilitate a bunului va fi de 29.775 u.m. (cu aproximativ 19% mai mică decât cea obţinută la o rată de 5%).

Valoarea actualizată (de utilitate) este, în consecinţă, de 36.840 u.m.

Valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului a fost stabilită la 35.000 u.m.

Valoarea recuperabilă = max (36.840; 35.000) = 36.840 u.m.

Va trebui să calculăm valoarea netă contabilă prin deducerea din valoarea brută a amortismentelor cumulate în cei 6 ani care au trecut.

Valoarea contabilă netă = 100.000 - 10.000 x 6 = 40.000 u.m.

Efectuăm testul de depreciere comparând valoarea netă contabilă cu valoarea recuperabilă:

Pierderea de valoare a utilajului = 40.000 - 36.840 = 3.160 u.m.

De ce ţinem cont de cele două valori şi de ce alegem valoarea maximă drept valoarea recuperabilă a activului?

Dacă întreprinderea poate genera fluxuri de trezorerie mai mari prin utilizarea activului decât prin vânzarea sa, ar fi greşit să luăm întotdeauna preţul de piaţă drept valoare recuperabilă, deoarece o întreprindere raţională nu ar fi dispusă să vândă activul.

Prin urmare, valoarea recuperabilă nu trebuie să se refere doar la vânzarea care este puţin probabil să se producă, ci trebuie să ia în considerare şi potenţialul de exploatare al activului prin utilizarea sa de către întreprindere.

Dacă valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea de utilitate a activului, o întreprindere raţională va ceda activul, în această situaţie este logic ca valoarea recuperabilă să se bazeze pe valoarea justă minus costurile de vânzare a activului pentru a evita recunoaşterea unei pierderi din depreciere care nu este legată de realitatea economică.

Valoarea recuperabilă este max (valoarea justă minus costurile de vânzare; valoare de utilitate) deoarece se doreşte ca ea să exprime comportamentul economic probabil al unei conduceri raţionale.

Nu putem stabili cu exactitate dacă presupunerile pieţei sau cele ale întreprinderii este mai probabil să fie cele corecte, în general, pieţe perfecte nu există pentru multe din activele care intră în sfera de aplicare a normei IAS 36 si totodată este puţin probabil ca previziunile viitorului să fie corecte în totalitate, indiferent de cine realizează aceste previziuni.

Exerciţiul 2

Având în vedere datele aplicaţiei noastre si ale exemplului de mai sus, care ar fi rezultatul testului de depreciere dacă rata de actualizare ar fi 20%?

5.3. Contabilizarea pierderii de valoare

5.3.1. Contabilizarea pierderii de valoare pentru un activ

Deprecierea utilajului de 3.160 u.m. va ocaziona constituirea unui provizion pentru depreciere:

+Ch	+C-A)	
6813	2913	3.160
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	

Dacă activul care a făcut obiectul testului de depreciere a fost reevaluat, atunci tratamentul contabil al pierderii de valoare trebuie să fie coerent cu prevederile normelor IAS 16 „Imobilizări corporale" şi IAS 38 „Imobilizări necorporale".

Exemplu: Să presupunem că există o rezervă din reevaluarea aferentă utilajului, care face obiectul testului de depreciere din studiul de caz anterior, de 2.000 u.m. în acest caz, pierderea de valoare de 3.160 u.m. se va contabiliza astfel:

- imputarea cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

-Cp	-A	
105 Rezerve din reevaluare	213 Echipamente tehnologice	2.000

- contabilizarea la cheltuieli a restului din pierderea de valoare:

+Ch	+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	1.160

Tratamentul contabil este explicat de dificultatea de a stabili dacă o pierdere din depreciere reprezintă o reevaluare negativă sau o reducere a potenţialului de exploatare a activului respectiv.

:;:;:•':;J-yf.••;:::y

^

m^ăj^j

Exemplu: După constatarea deprecierii, valoarea amortizabilă a activului este egală cu valoarea recuperabilă de 36.840 u.m. Amortismentul anului N+l va fi de 36.840/4 = 9.210 u.m.

+Ch

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	9.210

Exerciţiul 3

întreprinderea deţine un echipament tehnologic specializat în obţinerea produsului X. La sfârşitul exerciţiului N se cunosc:

- *valoarea contabilă brută 500.000 mii lei;*
- *amortizarea cumulată 300.000 lei;*
- *durata de utilizare rămasă 5 ani;*
- *rezerva din reevaluare aferentă echipamentului este de 60.000 mii lei.*

Previziunea fluxurilor de trezorerie pentru următorii 5 ani este următoarea:

	15.000	20.000	50.000	30.000	10.000
	0,870	0,756	0,658	0,572	0,497

In exerciţiul N'+2 se planifică o modernizare a echipamentului. Costul modernizării este estimat la 2.000 mii lei iar vânzările anuale se estimează că vor creste cu cel puţin 5.000 mii lei.

Dacă întreprinderea ar vinde echipamentul la sfârşitul exerciţiului N ar obţine o ofertă fermă de 120.000 mii lei.

Să se efectueze testul de depreciere şi să se prezinte incidenţa contabilă a rezultatului acestui test.

5.3.2. p Calculul valorii recuperabile şi contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT

5.3.2.1. Noţiunea de Unitate Generatoare de Trezorerie (UGT)

Uneori este imposibilă determinarea valorii recuperabile a unui activ luat izolat. Este cazul acelor active care nu generează intrări de trezorerie decât în combinaţie cu alte active sau grupuri de active, într-o asemenea situaţie, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de trezorerie de care aparţine activul.

Exemplu: O societate de transport furnizează servicii municipalităţii. Ea deserveşte 5 trasee (din care 3 preorăşeneşti). Activele şi fluxurile de trezorerie aferente fiecărui traseu pot fi identificate în mod separat. Unul din traseele preorăşeneşti desfăşoară activităţi cu pierdere semnificativă.

Care este UGT în următoarele situaţii:

a) contractul încheiat cu municipalitatea obligă întreprinderea să nu renunţe la nici unul din cele 5 trasee;

b) contractul încheiat cu municipalitatea dă posibilitatea întreprin derii să renunţe la traseele orăşeneşti.

Identificarea UGT căreia îi aparţine un activ presupune exercitarea

raţionamentului profesional, în exemplul nostru, acesta ar fi următorul:

a) întrucât întreprinderea nu poate renunţa la nici un traseu, atunci UGT va fi reprezentată de toate cele 5 trasee;

b) întreprinderea ar putea obţine intrări de trezorerie din traseele preorăşeneşti independente de cele generate de transportul în oraş. în acest caz, UGT va fi reprezentată de cele 3 rute preorăşeneşti.

Pentru a identifica dacă intrările de trezorerie din utilizarea unui activ (sau grup de active) sunt independente de cele generate de alte active, o întreprindere ia în considerare factori precum:

- modul în care conducerea monitorizează activităţile întreprinderii (pe linii de produse, pe afaceri, pe locaţii, pe regiuni etc.);
- modul în care conducerea ia decizii cu privire la continuarea utilizării sau cedarea activelor etc.

Există cazuri de întreprinderi care realizează producţie intermediară folosită integral sau parţial în scopuri proprii. Dacă pentru această producţie există o piaţă activă, atunci grupul de active utilizat la obţinerea ei trebuie să fie identificat ca o unitate generatoare de trezorerie.

Exemplu: întreprinderea ALFA are două secţii de bază: SI şi SIL Produsele finite obţinute în SI sunt materii prime în SIL Din producţia SI, 50% este transferată secţiei Sil, iar restul este vândută întreprinderii BETA. Produsele finite obţinute în Sil sunt vândute pe piaţă.

SI vinde o parte a producţiei pe piaţă şi obţine fluxuri de trezorerie independent de fluxurile obţinute de SIL La rândul ei, Sil generează fluxuri de trezorerie independent de fluxurile generate de SI. în consecinţă, fiecare dintre cele două secţii reprezintă câte o unitate generatoare de trezorerie.

Exerciţiul 4

Care ar fi raţionamentul corect dacă, pentru producţia obţinută în SI, nu ar exista o piaţă activă iar SI ar transfera întreaga producţie secţiei Sil? Dar dacă ar exista, totuşi, o piaţă activă?

ST:
;]••;|=•;•'"|'•;„:''V':;„;V^

Exemplu: întreprinderea ALFA realizează produsul X cu ajutorul utilajelor A, B şi C. Pentru acest produs există o piaţă activă. La sfârşitul exerciţiului N, există indicii că utilajul A s-a depreciat. In acest caz se va calcula valoarea recuperabilă pentru UGT reprezentată de cele 3 utilaje.

începând cu exerciţiul N+l, întreprinderea renunţă la fabricarea produsului X în favoarea produsului Y. Tehnologia de fabricaţie a lui Y necesită punerea în funcţiune a utilajului D. Şi pentru produsul Y există o piaţă activă, în acest caz, se justifică modificarea UGT prin asimilarea utilajului D.

Exerciţiul 5

întreprinderea ALFA constată că utilajul A s-a depreciat dar si că utilajele B si C s-au apreciat cu mult peste deprecierea lui A. La nivelul UGT reprezentată de cele 3 utilaje nu există nici o depreciere. Se ia decizia ca utilajul A să fie asimilat altei UGT formată din utilajele A, D, E. Există indicii că D s-a apreciat, iar E a pierdut din valoare. Dacă se adaugă A la UGT formată din D si E rezultă că noua UGT s-a depreciat. D si E erau utilizate pentru obţinerea produsului Y. Operaţia pe care o execută A este inclusă în funcţiile lui E. Apreciaţi schimbarea UGT ca justificată?

Dacă o întreprindere stabileşte că un activ aparţine unei UGT diferite de cea care aparţinea în exerciţiile anterioare sau că tipurile de active grupate pentru a constitui unitatea generatoare de trezorerie s-au schimbat, se impune furnizarea unor informaţii privind UGT, dacă o pierdere de valoare este constatată sau reluată pentru unitatea generatoare de trezorerie în cauză şi dacă pierderea sau reluarea este semnificativă pentru situaţiile financiare ale întreprinderii, prezentate în ansamblul lor.

5.3.2.2. Calculul şi contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT

Valoarea contabilă a unei UGT se determină prin însumarea valorilor nete contabile ale activelor care pot fi direct atribuite sau afectate pe o bază raţională, coerentă şi permanentă la unitatea generatoare de trezorerie.

Pentru determinarea valorii recuperabile a unei unităţi generatoare de trezorerie poate fi necesar să fie luate în considerare unele datorii contabilizate, în acest caz, valoarea justă minus costurile de vânzare a unităţii generatoare de trezorerie este preţul de vânzare estimat al ansamblului activelor ce compun unitatea respectivă împreună cu datoriile, din care sunt deduse costurile de ieşire.

Dacă valoarea recuperabilă poate fi determinată şi fără luarea în considerare a acestor datorii, atunci ele vor afecta prin scădere valoarea contabilă a UGT.

Exemplu: întreprinderea ALFA deţine un echipament tehnologic pentru care există indicii că a pierdut din valoare. Echipamentul, a cărui valoare netă contabilă este de 200.000.000 lei, face parte din aceeaşi unitate generatoare de trezorerie împreună cu un teren care are o valoare contabilă de 50.000.000 lei şi cu o clădire a cărei valoare netă este de 350.000.000 lei. Clădirea este deţinută în locaţie-finanţare iar chiriile care au rămas de plătit sunt de 175.000.000 lei.

Valoarea contabilă a unităţii generatoare de trezorerie = 200.000.000 + 50.000.000 + 350.000.000 - 175.000.000 = 425.000.000 lei.

Exemplu: Există indicii că un echipament tehnologic a cărui valoare netă contabilă este de 350.000.000 lei s-a depreciat. Acesta face parte din aceeaşi UGT cu un teren a cărui valoare contabilă este de 100.000.000 lei şi o clădire cu o valoare contabilă netă de 550.000.000 lei.

Valoarea de utilitate a UGT este estimată la 700.000.000 lei iar valoarea justă minus costurile de vânzare la 500.000.000 lei. Nu există un fond comercial care poate fi ataşat raţional acestei UGT.

Valoarea recuperabilă a UGT = max (700.000.000; 500.000.000) = 700.000.000 lei.

Valoarea contabilă a UGT = 350.000.000 + 100.000.000 + 550.000.000 = 1.000.000.000 lei.

Pierderea de valoare a UGT = 1.000.000.000 - 700.000.000 = 300.000.000 lei.

Pierderea se va imputa activelor care compun UGT în funcţie de prorata valorii contabile:

- deprecierea aferentă echipamentului tehnologic: 300.000.000 x 350.000.000/1.000.000.000 = 105.000.000 lei.
- deprecierea aferentă terenului: 300.000.000 x 100.000.000/ 1.000.000.000 - 30.000.000 lei.
- deprecierea aferentă clădirii: 300.000.000 x 550.000.000/ 1.000.000.000 = 165.000.000 lei.

întrucât nu există un fond comercial ce poate fi ataşat raţional UGT, deprecierea va afecta contul de profit şi pierdere:

+Ch			
6813			300.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		2913	105.000.000
		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	
		2911	30.000.000
		Provizioane pentru deprecierea terenurilor	
		2912	165.000.000
		Provizioane pentru deprecierea clădirilor	

, - valoarea eantubitS,. .
J« * «ş\iif wfil' *injert^r^eelei '*

^

Exemplu: Dacă presupunem că pentru echipamentul din exemplul anterior poate fi determinată valoarea justă minus costurile de vânzare şi că aceasta este de 275.000.000 lei, atunci pierderea de valoare care poate fi imputată acestuia va fi de 350.000.000 - 275.000.000 = 75.000.000 lei.

Diferenţa până la 105.000.000 va fi imputată celorlalte active pe bază de prorată:

- diferenţa aferentă terenului: 30.000.000 x 100.000.0007 650.000.000 = 4.615.387 lei;
- diferenţa aferentă clădirii: 30.000.000 x 550.000.000/ 650.000.000 = 25.384.613 lei.

De aici rezultă că:

- pierderea de valoare aferentă terenului va fi de 30.000.000 + 4.615.387 = 34.615.387 lei.

- pierderea de valoare aferentă clădirii va fi de 165.000.000 + 25.384.613 = 190.384.613 lei.

+Ch	+f-A):-K-A):+f-A)	
6813		300.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	75.000.000
	2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	34.615.387
	2912 Provizioane pentru deprecierea clădirilor	190.384.613

Exerciţiul 6

Dacă valoarea de utilitate a echipamentului tehnologic din exemplul anterior este de 330.000.000 lei, care ar fi soluţia contabilă?

$'

unitatea .

"

Exemplu: La sfârşitul exerciţiului N, un mijloc de transport este achiziţionat pentru 150.000.000 lei. El este amortizabil liniar pe 10 ani iar valoarea sa reziduală este estimată la 20.000.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N+2, valoarea contabilă a mijlocului de transport este de 124.000.000 lei. Există o piaţă activă „la mâna a doua" pentru mijlocul de transport.

Valoarea de piaţă a acestuia este de 100.000.000 lei. întreprinderea nu intenţionează să înlocuiască mijlocul de transport înaintea expirării

duratei de viaţă utilă. Unitatea generatoare de trezorerie din care face parte activul nu s-a depreciat. Potrivit IAS 36, întreprinderea nu recunoaşte o pierdere din depreciere pentru mijlocul de transport deoarece nu poate fi determinată valoarea recuperabilă a acestuia, iar unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată, întreprinderea nu are intenţia să cedeze mijlocul de transport, prin urmare, valoarea de utilitate a activului nu poate fi estimată ca o valoare apropiată de valoarea justă mai puţin costurile de vânzare a acestuia.

Un activ inutil este depreciat chiar dacă unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată.

Exemplu: Un utilaj (A) cu o valoare contabilă de 50.000.000 lei a devenit inutil si nu mai contribuie la generarea de fluxuri de trezorerie, întreprinderea intenţionează să-1 vândă ca fier vechi, valoarea justă minus costurile de vânzare estimată fiind de 5.000.000 lei. Unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată. Valoarea recuperabilă poate fi determinată la nivel individual si este egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare de 5.000.000 lei. Utilajul nu mai este în folosinţă de aceea nu mai aparţine unităţii generatoare de trezorerie, întreprinderea înregistrează pentru acest utilaj o depreciere de 45.000.000 lei.

5.4. Reluarea pierderilor de valoare

Indiciile diminuării sau dispariţiei pierderii de valoare pot avea surse externe si/sau surse interne de informaţii.

Surse externe de informaţii

a) în cursul exerciţiului, valoarea de piaţă a unui activ a crescut în mod semnificativ;

Exemplu: La începutul exerciţiului N, întreprinderea BETA a achiziţionat un echipament tehnologic al cărui cost de achiziţie este de 120.000.000 lei. Se estimează o valoare reziduală de 20.000.000 lei şi o durată de utilitate de 4 ani. Metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

La sfârşitul exerciţiului N există indicii că echipamentul a pierdut din valoare şi se efectuează testul de depreciere. Valoarea de utilitate este estimată la 70.000.000 lei, iar valoarea justă minus costurile de vânzare estimată este de 80.000.000 lei.

Rezultă că valoarea recuperabilă este max (70.000.000; 80.000.000) = 80.000.000 lei.

Amortizarea aferentă exerciţiului N este de (120.000.000 -20.000.000)74 = 25.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă este de 120.000.000 - 25.000.000 = 95.000.000 lei.

Pierderea de valoare = 95.000.000 - 80.000.000 = 15.000.000 lei.

în cursul exerciţiului N+l, valoarea de piaţă a echipamentului a crescut semnificativ, iar întreprinderea estimează cu ocazia lucrărilor de închidere o valoare justă mai puţin costurile de vânzare de 90.000.000 lei.

Valoarea de utilitate este estimată la 65.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă este de 95.000.000 - 25.000.000 = 70.000.000 lei.

Valoarea recuperabilă este max (65.000.000; 90.000.000) = 90.000.000 lei.

Deoarece valoarea recuperabilă este superioară valorii nete contabile nu mai există nici o depreciere a activului.

b) Schimbări semnificative, ce au efect favorabil asupra întreprinderii, au survenit în cursul exerciţiului sau vor surveni într-un viitor apropiat, în mediul tehnologic, economic sau juridic sau al pieţei în care aceasta operează sau pe piaţa în care se vinde/se cumpără activul în cauză.

Exemplu: In cursul exerciţiului N+1, întreprinderea renunţă la gama de produse pe care o realiza cu ajutorul echipamentului tehnologic şi introduce în fabricaţie un nou produs pentru care există o cerere semnificativ mai mare. Valoarea de utilitate a echipamentului este estimată la 80.000.000 lei, iar valoarea justă minus costurile de vânzare la 70.000.000 lei. Deprecierea activului nu mai există.

c) Ratele dobânzii pe piaţă sau alte rate de randament ale pieţei s-au diminuat în cursul exerciţiilor şi este probabil ca astfel de diminuări să afecteze rata de actualizare utilizată în calculul valorii de utilitate a activului si să majoreze, în mod semnificativ, valoarea recuperabilă a activului.

Surse interne de informaţii

a) Schimbări importante în gradul sau în modul de utilizare a unui activ, ce au un efect favorabil asupra întreprinderii, au survenit în cursul exerciţiului sau sunt susceptibile să survină într-un viitor apropiat.

Exemplu: întreprinderea realizează în cursul exerciţiului N+l o investiţie care ameliorează performanţa activului respectiv sau se angajează în restructurarea activităţii de care aparţine activul.

b) indicaţii care provin din sistemul intern de informare arată că per formanţa economică a activului este sau va fi mai bună decât cea aşteptată.

Exemplu: întreprinderea a implementat un nou sistem intern de informare iar noile proceduri confirmă faptul că performanţa activului este superioară celei estimate iniţial.

Exemplu: La sfârşitul exerciţiului N, întreprinderea deţine un utilaj despre care se cunosc următoarele informaţii:

- cost de achiziţie 100.000.000 lei, durata de amortizare 5 ani;
- valoarea justă 120.000.000 lei.

La 31.12.N+1 valoarea recuperabilă a utilajului este de 40.000.000 lei iar la 31.12.N+2 de 50.000.000 lei.

La 31.12.N:

Amortizarea = 20.000.000 lei;

Valoarea netă contabilă = 100.000.000 - 20.000.000 = 80.000.000 lei;

Valoarea justă = 120.000.000 lei;

Rezerva din reevaluare pozitivă = 120.000,000 - 80.000.000 = 40.000.000 lei.

+A	+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	40.000.000

La 31.12.N+1:

Valoarea amortizabilă = 120.000.000 lei;

Amortizarea = 120.000.000/4 = 30.000.000 lei;

Valoarea netă contabilă = 90.000.000 lei;

Valoarea recuperabilă = 40.000.000 lei;

Pierderea de valoare = 90.000.000 - 40.000.000 = 50.000.000 lei;

a) imputarea cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

-Cp	-A	
105 Rezerve din reevaluare	213 Echipamente tehnologice	40.000.000

b) contabilizarea la cheltuieli a restului din pierderea de valoare:

+Ch		
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000

La 31.12.N+2:

Amortizarea = 40.000.000/3 = 13.333.333 lei;

Valoarea netă contabilă = 26.666.667 lei;

Valoarea recuperabilă = 50.000.000 lei;

Aprecierea de valoare = 50.000.000 - 26.666.667 = 23.333.333 lei.

a) reluarea provizionului pentru depreciere:

-(-A)		+V
2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	10.000.000

b) reconstituirea unei părţi din rezerva din reevaluare:

+A		+Cp	
213 Echipamente tehnologice		105 Rezerve din	13.333.333

Exemplu: Dacă presupunem pentru exerciţiul N+2 o valoare recuperabilă de 65.000.000 lei (vezi exemplul anterior) atunci vom avea:

Aprecierea de valoare = 65.000.000 - 26.666.667 = 38.333.333 lei.

Dacă activul nu s-ar fi depreciat, el ar fi avut la sfârşitul exerciţiului N+2 o valoare netă contabilă de 120.000.000 - 30.000.000 x 2 = 60.000.000 lei.

In consecinţă, reluarea pierderii de valoare nu trebuie să ducă la o valoare netă contabilă mai mare de 60.000.000 lei:

a) reluarea provizionului pentru depreciere:

-(-A)		+V
2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	10.000.000

b) reconstituirea unei părţi din rezerva din reevaluare:

+A		+Cp
213 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	23.333.333

Deci, valoarea recuperabilă a activului (65.000.000 lei) se plafonează la valoarea netă contabilă pe care ar fi avut-o acesta dacă nu s-ar fi depreciat în trecut (60.000.000 lei). Diferenţa de 5.000.000 lei nu se înregistrează în contabilitate din prudenţă.

Exerciţiul 7

întreprinderea achiziţionează la începutul exerciţiului N o clădire la costul de achiziţie de 500.000.000 lei, durata de utilitate fiind de 20 de ani. Metoda de amortizare este cea liniară. Valoarea recuperabilă a clădirii este estimată la 400.000.000 lei la sfârşitul exerciţiului N şi respectiv la 460.000.000 lei la sfârşitul exerciţiului N+l.

Care este tratamentul contabil corect al recunoaşterii si reluării pierderii de valoare, conform I AS 36?

Exerciţiul 8

Pornind de la datele exerciţiului anterior, să se calculeze amortizarea aferentă exerciţiului N+2.

Raţionamentul privind reluarea pierderilor aferente unei unităţi generatoare de trezorerie este similar, existând totuşi şi unele particularităţi.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o UGT trebuie alocată pentru a creşte valoarea contabilă a activelor acesteia.

Aceste creşteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca fiind reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele din UGT luate ca active individuale.

***în** alocarea: reluăru. unei^ffier^ri*
valoarea con a:itnta] &^fiaţ
dintre: . •/ '•'"•':•. .V ', . " V.'••'.-:--'-.-;'• • O-V^'^|y:f|i:Ilf if|ll§^S^Wll ' ^
(a) vo/0arw:ree«şM?n^^ ; *(b)* va&Mzţvgiff^ ; :
*^arflfâ$tnemimi€i^*
'-treeuji.': v v -i •; ^; . • : - •••. ••"f'".;'":' ; ^' •;;:: *"t* W>|il^S'fll|;;tl ŞffFS1-

Exemplu: La sfârşitul exerciţiului N, despre o unitate generatoare de trezorerie se cunosc următoarele informaţii:

- echipament tehnologic: cost de achiziţie 200.000 mii lei; durata de utilitate 10 ani; amortizarea liniară;

- teren: cost de achiziţie 100.000 mii lei;
- clădire: cost de achiziţie 500.000 de mii lei, durata de utilitate 20 de ani, amortizare liniară;
- valoarea recuperabilă a UGT este de 405.000 mii lei.

Amortizarea echipamentului = 200.000/10 - 20.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a echipamentului = 200.000 - 20.000 = 180.000 mii lei;

Amortizarea clădirii = 500.000/20 = 25.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a clădirii = 500.000 - 25.000 = 475.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a UGT = 180.000 + 100.000 + 475.000 = 755.000 mii lei;

Pierderea de valoare = 755.000 - 405.000 = 350.000 mii lei.

Aceasta se alocă celor trei active proporţional cu ponderea valorii nete contabile în total valoare netă contabilă a UGT:

- pierderea aferentă echipamentului: 350.000 x 180.000/755.000 = 83.444 mii lei;
- pierderea aferentă terenului: 350.000 x 100.000/755.000 = 46.358 mii lei;
- pierderea aferentă clădirii: 350.000 - 83.444 - 46.358 = 220.198 mii lei.

+Ch		
6813	%	350.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	83.444
	2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	46.358
	2912 Provizioane pentru deprecierea construcţiilor	220.198

Valoarea amortizabilă a echipamentului = 180.000 - 83.444 = 96.556 mii lei;

Amortizarea aferentă echipamentului = 96.556/9 = 10.728 mii lei;

Valoarea netă contabilă a echipamentului = 96.556 -10.728 = 85.828 mii lei;

Valoarea netă contabilă a terenului = 100.000 - 46.358 = 53.642 mii lei;

Valoarea amortizabilă a clădirii = 475.000 - 220.198 = 254.802 mii lei;

Amortizarea clădirii = 254.802/19= 13.411 mii lei;

Valoarea netă contabilă a clădirii = 254.802 -13.411 = 241.391 mii lei;

Valoarea netă contabilă a UGT = 380.861 mii lei;

Valoarea recuperabilă a UGT = 780.000 mii lei;

Aprecierea de valoare = 780.000 - 380.861 = 399.139 mii lei.

Pierderea din depreciere de 350.000 mii lei se va relua în funcţie de ponderea valorii nete contabile a fiecărui activ în valoarea netă contabilă a UGT:

- pentru echipamentul tehnologic: 350.000 x 85.828/380.861 = 78.873 mii lei;
- pentru teren: 350.000 x 53.642/380.861 = 49.295 mii lei;
- pentru clădire: 350.000 x 241.391/380.861= 221.832 mii lei.

Dacă UGT nu s-ar fi depreciat, care ar fi fost valoarea ei netă contabilă?

- valoarea netă contabilă a echipamentului = 200.000 - 20.000 x 2 = 160.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a terenului = 100.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a clădirii = 500.000 - 25.000 x 2 = 450.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a UGT = 710.000 mii lei.

Reluarea pierderii de valoare se va face în limita valorii nete contabile pe care activele ce compun UGT ar fi avut-o dacă nu ar fi existat deprecierea.

în cazul echipamentului tehnologic, dacă reluăm pierderea de valoare de 78.873 mii lei, vom obţine pentru acest activ o valoare netă de 85.828 + 78.873 = 164.701 mii lei. Excedentul de 4.701 mii lei

peste valoarea netă contabilă de 160.000 mii lei pe care ar fi avut-o echipamentul dacă nu s-ar fi depreciat nu se reia la venituri.

In cazul terenului, dacă reluăm pierderea de valoare de 49.294 mii lei, vom obţine o valoare netă contabilă de 53.642 + 49.295 = 102.937 mii lei. Excedentul de 2.937 mii lei nu se reia la venituri.

în cazul clădirii, dacă reluăm pierderea de valoare de 221.832 mii lei vom obţine o valoare netă contabilă de 241.391 + 221.832 = 463.223 mii lei. Excedentul de 13.223 mii lei nu se reia la venituri.

-(-A); -(-A); -(-A)	+V	
	7813	329.138
2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	74.172 (78.873-4.701)
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri		46.358 (49.295-2.937)
2912 Provizioane pentru deprecierea construcţiilor		208.609 (221.832-13.223)

Exerciţiul 9

Care este soluţia contabilă dacă valoarea recuperabilă a echipamentului tehnologic este estimată la 155.000 mii lei?

Fondul comercial generat de o achiziţie reprezintă o plată făcută de dobânditor şi care este determinată de anticiparea avantajelor economice viitoare. Aceste avantaje pot să rezulte din sinergia dintre activele identificabile achiziţionate sau din activele care, luate individual, nu pot fi recunoscute în situaţiile financiare.

.:• ;:;\F0iwii|$^ *moâinde-^*
•jsNfiil^l^
'-

în condiţiile în care se constată că valoarea recuperabilă pentru unitatea generatoare de trezorerie este inferioară valorii contabile nete, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere care va fi alocată pentru a reduce valoarea contabilă netă a activelor unităţii generatoare de trezorerie:

a) mai întâi asupra fondului comercial;

b) apoi asupra altor active ale unităţii pe baza unei alocări proporţio nale;

în vederea testului de depreciere, fondul comercial achiziţionat într-o grupare de întreprinderi va fi alocat unităţilor generatoare de trezorerie sau grupurilor de unităţi ale cumpărătorului care beneficiază de sinergiile grupării, indiferent dacă activele şi datoriile întreprinderii achiziţionate sunt sau nu alocate respectivelor grupuri de unităţi.

Fiecare UGT sau grup de UGT cărora le este alocat fond comercial reprezintă:

- cel mai redus nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopuri manageriale;
- nu depăşeşte mărimea unui segment de raportare primară sau se cundară aşa cum este definit de IAS 14.

Unităţile generatoare de trezorerie cărora nu le este alocat fond comercial sunt testate pentru depreciere ori de câte ori există indicii de depreciere sau anual, dacă acestea includ imobilizări corporale cu durată de viaţă nedeterminată sau care nu sunt încă disponibile pentru utilizare.

Acest test de depreciere anual poate avea loc oricând în timpul anului, cu condiţia ca momentul ales să fie consecvent de la un an la altul. Unităţile generatoare de trezorerie pot fi testate pentru depreciere la momente diferite.

Dacă o parte sau întreg fondul comercial rezultă dintr-o grupare de întreprinderi care a avut loc în cursul perioadei curente, unitatea generatoare de trezorerie trebuie testată pentru depreciere până la sfârşitul anului curent.

Exemplu: La începutul exerciţiului N+l, întreprinderea M a achiziţionat integral întreprinderea N pentru 1.125.000 de mii lei. N deţine trei unităţi generatoare de trezorerie A, B şi C, a căror valoare justă este de 600.000 de mii lei, 225.000 mii lei şi respectiv 160.000 mii lei.

La data achiziţiei, M a înregistrat un fond comercial pozitiv de 140.000 mii lei (l. 125.000 - 985.000). La sfârşitul exerciţiului N+l, există indicii că A a pierdut din valoare; valoarea sa recuperabilă este estimată la 630.000 mii lei. La această dată, valorile contabile nete ale unităţilor generatoare de trezorerie sunt:

mii lei

31.12.N+1	A	B	C	Fond comercial	Total
Valoarea contabilă netă	660.000	230.000	220.000	140.000	1.250.000

Valoarea recuperabilă pentru N este de 1.000.000 mii lei. Fondul comercial este monitorizat intern la nivelul lui N (format din unităţile A, B si C).

Potrivit IAS 36, deoarece există indicii de depreciere pentru unitatea A, se efectuează iniţial testul de depreciere pentru a-ceasta.

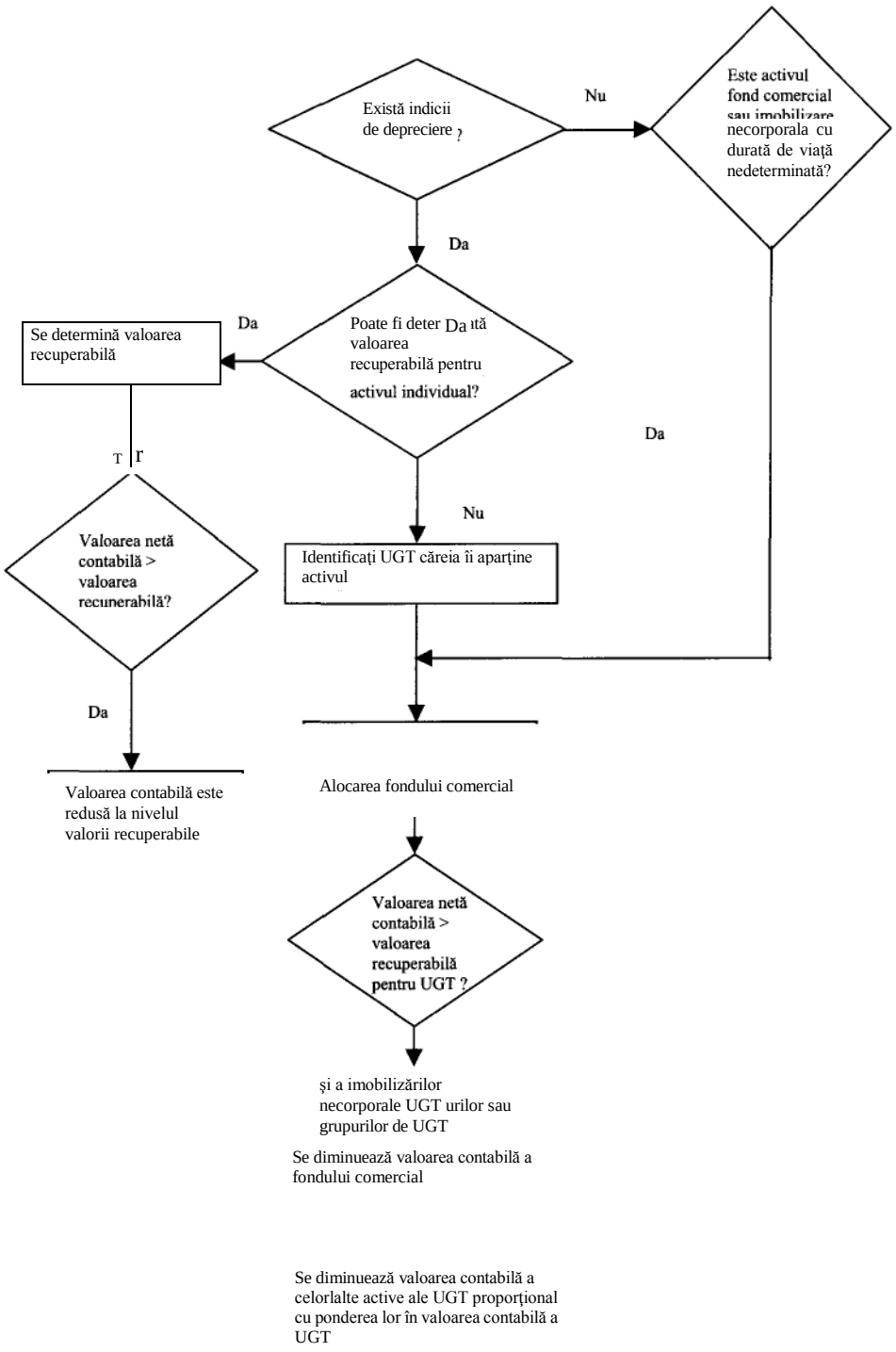
mii lei

31.12.N+1	Valoarea contabilă	660.000
	(-) Valoarea recuperabilă	630.000
	(=) Pierderea din depreciere	30.000

Prin urmare, întreprinderea M va recunoaşte o pierdere din depreciere de 30.000 mii lei pentru A. Această pierdere va fi imputată activelor lui A.

Ulterior se efectuează testul de depreciere anual la nivelul lui N: se compară valoarea contabilă netă a lui N cu valoarea sa recuperabilă, în urma acestui test, M recunoaşte o pierdere din depreciere: l .220.000 -1.000.000 = 220.000 mii lei, care este alocată cu prioritate asupra fondului comercial (140.000 mii lei) iar diferenţa activelor A, B, şi C care formează unitatea generatoare de trezorerie N proporţional în funcţie de valoarea contabilă netă.

Arbore de decizie privind testul de depreciere [10]


Există indicii de depreciere ?
Nu
Este activul fond comercial sau imobilizare necorporala cu durată de viaţă nedeterminată?
Da
Poate fi deter Da ită valoarea recuperabilă pentru activul individual?
Da
Se determină valoarea recuperabilă
Da
Da
Nu
Valoarea netă contabilă > valoarea recunerabilă?
Identificaţi UGT căreia îi aparţine activul
Da
Valoarea contabilă este redusă la nivelul valorii recuperabile
Alocarea fondului comercial
Valoarea netă contabilă > valoarea recuperabilă pentru UGT ?
şi a imobilizărilor necorporale UGT urilor sau grupurilor de UGT
Se diminuează valoarea contabilă a fondului comercial
Se diminuează valoarea contabilă a celorlalte active ale UGT proporţional cu ponderea lor în valoarea contabilă a UGT

' IAS 36 Impairment of assets Impact Issues and valuation, October 2004.

Interesul minoritar

Potrivit IFRS 3, fondul comercial rezultat în urma unei grupări de întreprinderi se determină pe baza procentajului de interes, deci fondul comercial aferent interesului minoritar nu este recunoscut în bilanţul consolidat.

O UGT cuprinde activele care aparţin grupului şi minoritarilor si fondul comercial al societăţii mamă. în vederea deprecierii, valoarea contabilă a UGT este majorată cu fondul comercial aferent intereselor minoritare. Se compară valoarea recuperabilă a UGT cu valoarea contabilă, iar pierderea din depreciere este alocată iniţial fondului comercial şi apoi activelor UGT.

Pierderea din depreciere aferentă fondului comercial este împărţită între fondul comercial atribuibil mamei şi cel al minoritarilor si doar pentru primul este recunoscută o pierdere din depreciere.

Exemplu: La l ianuarie N, întreprinderea X achiziţionează 80% din întreprinderea Z la un cost de achiziţie de 1.800 mld. lei. Valoarea justă a activelor nete identificabile ale lui Z la momentul achiziţiei este de 1.600 mld. lei şi Z nu are datorii contingente.

Fondul comercial recunoscut = Costul de achiziţie - Partea ce revine societăţii mamă din valoarea justă a activului net identificabil al întreprinderii Z = 1.800 - 80% x 1.600 = 520 mld. lei.

Partea ce revine minoritarilor din activul net identificabil = 20% x 1.600 = 320 mld. lei.

Z este unitate generatoare de trezorerie cu o valoare recuperabilă de l .500 mld. lei (o parte din aceasta este aferentă intereselor minoritare).

La 31.12.N valoarea contabilă a activului net identificabil al lui Z este de 1.550 mld. lei.

Testul de depreciere la sfârşitul exerciţiului N:

mld. lei

	Fond comercial	Activ net identificabil	Total
Valoarea contabilă la sfârşitul exerciţiului N	520	1.550	2.070
Fond comercial aferent intereselor minoritare nerecunoscut	130*)		
Valoare contabilă ajustată	650	1.550	2.200
Valoarea recuperabilă			1.500
Pierdere din depreciere			700

*) (520 x 20%)/80% (dacă 80% din fondul comercial reprezintă 520 mld. lei, atunci 20% din fondul comercial reprezintă 130 mld. lei)

Pierderea din depreciere este alocată astfel:

- fondului comercial 650 mld. lei;
- activelor UGT 50 mld. lei;

Deoarece în bilanţul consolidat este recunoscut doar 80% din fondul comercial, pierderea din depreciere recunoscută este de 80% x 650 mld. = 520 mld. lei.

STUDIU DE CAZ

ABC este un grup cu sediul în România (unde există şi o fabrică de ambalare a plantelor uscate) care desfăşoară activităţi şi în alte 4 ţări: -India - fabrica de condimente; -Anglia - fabrica de supă instant; -Italia - fabrica de paste şi sos special pentru paste; -Ucraina - moară de grâu.

Grupul dispune de două centre de desfacere, în Anglia şi în Franţa, care asigură vânzarea produselor ABC în toată Europa şi un birou în Bucureşti care se ocupă de vânzările în România. Reprezentanţele de desfacere sunt centre de cost.

Deoarece nu există piaţă pentru condimentele măcinate în India, întreaga cantitate obţinută este livrată spre ambalare la Bucureşti. Deşi fabrica din România ar putea cumpăra mai ieftin condimentele de la alţi furnizori, aceasta este o opţiune mai avantajoasa la nivelul grupului. Făina din Ucraina este vândută în proporţie de 65% fabricii de paste din Italia. Există o cerere mare pentru acest produs ce ar putea fi vândut şi în afara grupului.

Directorul financiar din Anglia a raportat că Ministerul Agriculturii a identificat la o fermă cazuri de animale afectate de „maladia vacii nebune" şi că se teme că aceasta va altera încrederea consumatorilor în carnea englezească. Aceste probleme au survenit în primul trimestru când vînzările la supa de vacă au scăzut cu 75%.

Fabrica din Anglia are o valoare netă de 4.000.000 lire (valoarea brută 6.200.000 lire - amortizarea cumulată 2.200.000 lire). Centrul de desfacere din Londra are o valoare netă de 750.000 lire (valoarea brută 1500.000 lire - amortizarea cumulată 750.000 lire).

Grupul ABC a finanţat construirea fabricii din Anglia cu un împrumut bancar pentru care plăteşte o rată a dobânzii de 6.5%, dar are un cost mediu al capitalului de 11%.

Directorul financiar şi-a revizuit recent previziunile pe 5 ani datorită problemei survenite şi acestea se prezintă astfel:

mii lire

	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
Vânzări	6.200	6.510.0	6,835,5 1	7.177,3	7.536,1 ;
(-)Costui ; bunurilor : vândute	4.960	5.208 :	5.468,4	5.741,8	6.028,9
(=)Marja brută	1.240	1.302	1.367,1	1.435	1.507,2
(-)Reparaţii şi întreţinere	100	110	120	130	140

	Anull	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
(-)Alte cheltuieli	92,5	97,5	102,5	107,5	112,5
(=)EBITDA*	942,5	984,5	1.028,6	1.075,9	1.126,6
(-)Dobândă	150	150	150	150	150
(-)Impozit pe profit	238	260	288	314	343
(=)Profit net	554,5	574,5	590,6	611,9	633,6

* impactul variaţiei NFR este nesemnificativ.

Directorul financiar a presupus o creştere constantă de 5%. Cursul de schimb liră/leu la 21.12.N este l £ = 50.000 lei.

Managementul a înaintat o propunere Consiliului de Administraţie ca fabrica din Anglia să fie reconstruită pentru a produce doar supă de pui si vegetală la sfârşitul anului N+3, costul investiţiei fiind estimat la 100.000 lire. Noua fabrică va creşte marja brută cu 5% si va reduce cheltuielile cu reparaţiile cu 50.000 lire pe an. Restructurarea va fi votată în februarie.

Grupul ABC a cumpărat 90% din grupul M ce deţinea fabricile din Italia, România, India şi Ucraina în exerciţiul N-2, pentru 430,5 miliarde lei. Valoarea justă a activului net la data achiziţiei a fost:

-România: 160 miliarde lei;

-India: 50 miliarde lei;

-Italia: 140 miliarde lei;

-Ucraina: 95 miliarde lei;

Total: 445 miliarde lei.

Fondul comercial rezultat în urma achiziţiei este de 30 miliarde lei. Fondul comercial este monitorizat pe segmente de activitate (grupul are 3 segmente de activitate: supe instant, făină şi paste şi respectiv condimente şi plante uscate).

în ultimii 2 ani de la achiziţie, fabrica din Italia a înregistrat pierderi importante. La 31.12.N, valorile nete contabile ale fabricilor sunt următoarele:

-România: 240 miliarde lei;

-Italia: 130 miliarde lei;

-Ucraina: 100 miliarde lei;

-India: 40 miliarde lei;

-Fond comercial: 25.5 miliarde lei (din care 15,5 miliarde pentru sectorul făină şi paste şi 10 miliarde pentru sectorul condimente şi plante uscate).

Valorile recuperabile determinate sunt de:

-115 mld. lei pentru fabrica din Italia; -120

mld. lei pentru fabrica din Ucraina;

- 300 mld. lei pentru fabricile din România si India.

Ca urmare a problemelor cu care se confruntă fabrica din Italia şi Anglia, directorul financiar al grupului crede ca ar putea exista o depreciere a punctelor de desfacere. Valoarea netă contabilă a biroului din Franţa este 25 mld. lei, iar centrul de desfacere din Bucureşti are o valoare contabilă de 10 miliarde lei.

Durata de viaţă utilă estimată este de 10 ani pentru fiecare unitate generatoare de trezorerie, cu excepţia celei din Anglia care are o durată de 5 ani.

Valoarile recuperabile pentru segmentele de activitate sunt de:

-240 mld. lei pentru făină şi paste;

- 300 mld. lei pentru condimente si plante aromate.

Pe baza informaţiilor de mai sus vom proceda la:

PASUL I - Identificarea unităţilor generatoare de trezorerie şi a activelor corporaţiei.

PASUL 2 - Alocarea activelor grupului şi determinarea deprecierii.

PASUL 3 - Testul anual de depreciere pentru segmentele de activitate cărora li s-a alocat fond comercial.

PASUL I - O unitate generatoare de trezorerie este definită ca fiind cel mai mic grup de active care generează intrări de lichidităţi ce sunt în mare măsură independente de intrările de lichidităţi din alte active sau grupuri de active.

Fabrica din Ucraina este o unitate generatoare de trezorerie deoarece poate să vândă făina pe o piaţă activă şi să genereze intrări de lichidităţi

independente de fabrica din Italia. Nu putem afirma acelaşi lucru despre fabrica din India ale cărei vânzări sunt condiţionate de fabrica din România, motiv pentru care acestea formează împreună o unitate generatoare de trezorerie. Fabricile din Italia şi Anglia sunt unităţi generatoare de trezorerie. Centrele de desfacere sunt active ale corporaţiei deoarece asigură vânzarea produselor grupului ABC şi nu au intrări de lichidităţi independent de cele cinci fabrici.

PASUL 2 - Valoarea activelor corporaţiei este alocată asupra valorii contabile a fiecărei unităţi generatoare de trezorerie în funcţie de durata de viaţă utilă.

	Italia	Ucraina	România +India	Anglia	Total
Valoarea contabilă (1)	130 mld	100 mld	280 mld	200 mld	710 mld
Durata de viaţă utilă (2)	10 ani	10 ani	10 ani	5 ani	
Ponderea pe baza duratei(3)	2	2	2	1	
Valoarea contabilă după aplicarea ponderii (4)=(Dx(3)	260 mld	200 mld	560 mld	200 mld	1.220 mld
Proporţia de alocare a valorii activelor corporaţiei (5)=(4)/1.220	21,31%	16,39%	45,90%	16,4%	100%
Alocarea proporţională a activelor corporaţiei (6)=(5) x 72,5 mld	15,44975 mld	11, 88275 mld	33,2775 mld	11, 89 mld	72,5 mld [a)]
Valoarea contabilă după alocarea activelor corporaţiei (7)=(6)+(l)	145,44975 mld	11 1,88275 mld	3 13, 2775 mld	2 11, 89 mld	782,5 mld

a) valoarea activelor corporaţiei a fost determinată prin însumarea valorilor nete contabile ale centrelor de desfacere. Pentru conversia valorii contabile a centrului din Anglia s-a utilizat cursul de închidere de 50.000 lei/liră.

Vom determina mai întâi valoarea recuperabilă a fabricii din Anglia, pe baza previziunilor puse la dispoziţie de directorul financiar. Fluxurile de

trezorerie considerate exclud dobânda şi plăţile aferente impozitului pe profit. Rata de actualizare nu este legată direct de modul în care grupul a finanţat construirea fabricii din Anglia. Aceasta poate fi determinată de costul mediu ponderat al capitalului pentru întreprindere (în cazul nostru 11%).

Valoarea de utilitate a fabricii din Anglia este de $942,57(1+0,11)+984,57(1+0,11)^2+1028,6/(1+0,11)^3+1075,9/(1+0,11)^4+1126,67(1+0,11)^5$ = 3.777.556 mii lire.

Valoarea recuperabilă este estimată în moneda străină după care se converteşte în moneda societăţii mamă la cursul de la data determinării valorii recuperabile (50.000 lei/liră).

Fluxurile de trezorerie nu au fost ajustate cu intrările şi ieşirile de lichidităţi aşteptate să apară ca urmare a reconstrucţiei viitoare deoarece întreprinderea nu este încă angajată în restructurare (decizia va fi luată în luna februarie).

ABC compară valoarea contabilă a fiecărei unităţi generatoare de trezorerie după alocarea activelor corporaţiei cu valoarea recuperabilă:

mld. lei

	Italia	Ucraina	România+India	Anglia
Valoare contabilă după alocare	145,44975	111,88275	313,2775	211,89
Valoarea recuperabilă	115	120	300	188,877788
Pierderea din depreciere	30,44975	•	13,2775	23,012212

Deprecierea diminuează mai întâi activele corporaţiei şi apoi activele unităţii generatoare de trezorerie.

De exemplu, pentru fabrica din Italia se determină o depreciere de 30,44975 mld. lei care diminuează activele corporaţiei pentru 3,2344 mld. lei, iar restul activele fabricii.

PASUL 3 - Testul anual de depreciere pentru segmentele cărora li s-a alocat fond comercial.

	Făină şi paste	Condimente şi plante aromate
Valoare contabilă după alocare	242,38275 mld.	3 10 mld.
Fondul comercial aferent intereselor minoritare nerecunoscut	1, 722222222 mld. [a)]	1,111111111 mld. [b)]
Valoarea contabilă ajustată	244,104972222 mld. lei	311, 111111111 mld. lei
Valoarea recuperabilă	240 mld.	300 mld.
Pierderea din depreciere	4, 104972222 mld.	11, 111111111 mld.

a) 15,5 mld. x 10%/90% b) 10 mld. x 10%/90%

Pierderea din depreciere de 4,1049722222 mld. lei este alocată fondului comercial, iar pierderea de 11,111111111 mld. lei este alocată fondului comercial pentru 10 mld. lei si activelor segmentului de activitate.

5.5. IFRS 5 „Active necurente deţinute pentru vânzare şi întreruperi de activităţi"

Obiectivul acestui standard este de a descrie tratamentul contabil pentru activele deţinute în vederea vânzării („held for sale") şi prezentarea informaţiilor referitoare la abandonul de activităţi.

Criteriile de clasificare şi de prezentare ale acestui standard se aplică pentru activele necurente si pentru grupurile de active deţinute în vederea cedării („disposal groups") cu excepţia următoarelor active:

1. active de impozit amânat;
2. active ce rezultă din beneficiile acordate angajaţilor;
3. activele financiare ce intră în aria de aplicabilitate a normei IAS 39 „Instrumente financiare";
4. activele necurente evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, potrivit IAS 41 „Agricultura" şi cele evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40 „Investiţii imobiliare";
5. drepturi contractuale ce rezultă din contractele de asigurare, aşa cum sunt definite de IFRS 4 „Contractele de asigurare".

5.5.1. Clasificarea unui activ necurent ca deţinut în vederea vânzării

Un activ (sau un grup de active) îndeplineşte definiţia dacă este disponibil spre vânzare în condiţia sa actuală (cu excepţia operaţiilor normale legate de vânzare), iar vânzarea trebuie să fie foarte probabilă.

Un **grup de active** deţinut în vederea vânzării reprezintă un ansamblu de active şi eventual datorii legate de acestea pe care întreprinderea intenţionează să le vândă sau să le schimbe cu alte active, într-o tranzacţie unică, într-un grup de active pot fi incluse orice fel de active şi datorii, inclusiv active curente care nu intră în sfera de aplicare a IFRS 5.

Vânzarea are o probabilitate mare de realizare dacă managementul (de la nivelul corespunzător) a întocmit un plan de vânzare a activului şi a iniţiat un program eficient de identificare a cumpărătorului şi de realizare a planului de vânzare, în plus, se aşteaptă ca vânzarea să fie încheiată în termen de un an de la data clasificării si este puţin probabil să fie necesare schimbări ale planului sau ca planul să fie retractat.

Exemplu: Societatea GAMA deţine 5 magazine în oraşul X. Datorită scăderii drastice a vânzărilor la unul din magazine, managementul decide vânzarea clădirii si transportarea mărfurilor la celelalte magazine. Managementul a anunţat data licitaţiei de vânzare şi doreşte să solicite unui eventual cumpărător să accepte transferul după un timp necesar pentru a elibera clădirea, în acest caz, criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor deţinute în vederea vânzării sunt îndeplinite deoarece activităţile de eliberare sunt normale în cazul vânzării clădirilor.

Exemplu: Societatea ALFA doreşte să vândă un depozit pe care îl deţine în apropierea fabricii sale de mobilă deoarece, ca urmare a restrângerii activităţii fabricii, capacitatea depozitului este subutilizată. ALFA a achiziţionat un teren pe care urmează să contruiască un alt depozit. Faptul că societatea ALFA va avea nevoie de o perioadă destul de îndelungată pentru a transfera clădirea demonstrează că aceasta nu este disponibilă pentru o vânzare imediată. Criteriile de clasificare a depozitului în categoria activelor necurente destinate vânzării vor fi îndeplinite în momentul în care construcţia noului depozit va fi finalizată.

Exemplu": Societatea GAMA deţine o clădire în care se află biroul de contabilitate. GAMA a construit un sediu nou unde va fi mutat biroul dar, datorită faptului că actuala clădire este deteriorată, societatea o va renova pentru a obţine un preţ mai bun. Faptul că GAMA va avea nevoie de o perioadă îndelungată pentru a efectua renovarea demonstrează că activul nu este disponibil pentru o vânzare imediată. Criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor destinate vânzării vor fi îndeplinite atunci când vor fi finalizate lucrările de renovare.

Sunt asimilate tranzacţiilor de vânzare şi schimburile de active care au substanţă comercială dar nu şi alte forme de cesiune a activelor necurente.

[11]IFRS *5* Implementation guidance, martie 2004.

Exemplu: Managementul societăţii ALFA a aprobat un plan de vânzare a unui echipament şi a iniţiat un program de căutare a unui cumpărător, dar doreşte să încheie concomitent cu vânzarea un contract de locaţie finanţare având ca obiect acelaşi echipament. Faptul că ALFA doreşte să realizeze o operaţie de lease-back demonstrează că vânzarea completă nu se poate realiza într-un an, iar echipamentul nu îndeplineşte condiţiile pentru a fi clasificat în categoria activelor deţinute în vederea vânzării.

Exemplu: Societatea de leasing GAMA deţine un autoturism care i-a fost re-turnat în urma unui contract de leasing anterior. GAMA doreşte să vândă autoturismul sau să îl ofere în leasing şi a întreprins acţiuni de căutare a unui posibil cumpărător sau locatar. Până la sfârşitul exerciţiului nu se cunoaşte încă forma viitoarei tranzacţii. In acest caz, autoturismul nu îndeplineşte criteriile pentru a fi clasificat ca deţinut în vederea vânzării.

Anumite evenimente pot prelungi perioada de finalizare a vânzării peste un an. Această prelungire nu împiedică clasificarea activului în categoria celor destinate vânzării dacă:

- se datorează unor evenimente pe care întreprinderea nu le poate controla;
- există probe care demonstrează că întreprinderea rămâne angajată în planul de vânzare a activului.

Exemplu: Societatea ALFA doreşte să vândă o fabrică si a găsit un cumpărător, în urma înţelegerii dintre cumpărător şi ALFA, acesta vizitează fabrica ce face obiectul vânzării, sesizează că este poluantă şi cere vânzătorului să instaleze filtre. Deşi vânzătorul întreprinde acţiuni în acest sens, perioada de vânzare completă s-ar putea prelungi peste un an. Deoarece întreprinderea ALFA a iniţiat acţiuni de instalare a filtrelor, fabrica îndeplineşte condiţiile pentru a fi clasificată ca destinată vânzării.

Exemplu: Societatea BETA a clasificat un echipament ca disponibil pentru vânzare, în perioada curentă, întreprinderea nu 1-a vândut pentru că

nu a primit o oferta rezonabilă. BETA a procedat la reducerea preţului de vânzare dar, deşi a întreprins acţiuni de căutare a unui cumpărător, nu a primit nici o ofertă. Echipamentul are piaţă activă şi preţul acestuia este rezonabil apropiat de valoarea justă, în acest caz, echipamentul va continua să fie clasificat ca deţinut în vederea vânzării la sfârşitul anului.

în anul următor, preţul scade şi mai mult, dar BETA nu diminuează preţul de vânzare deoarece consideră că aceasta este o situaţie temporară şi estimează ameliorarea condiţiilor pe piaţă. Menţinerea unui preţ ridicat pentru vânzarea echipamentului demonstrează că acesta nu este disponibil pentru o vânzare imediată şi va fi reclasificat în categoria activelor deţinute în vederea utilizării.

5.5.2. Activele necurente achiziţionate, clasificate ca deţinute în vederea vânzării

• f* *"'vetterea.* ' *'vânzării* ***trebuie să***
lof^^â^nute'Spre -vânzare, ***dacă*** **'**
:.-."¦;·;·;•:•••?'•;;,•''•;V :;.'•;• ~"•••-'•
iov *M Memen-^mt an;* '
criterii *'ăe:eM$ificare*
*yK&ureM^* ***îndeplinite .***
.obicei? în
X/ÎL..••'"• "¦▬.:▬•";¦,.':';•'•'••..".•...•.' ' ' • ; • • : •

în cazul în care criteriile de clasificare în categoria activelor deţinute în vederea vânzării sunt îndeplinite după data închiderii exerciţiului, dar înainte de data autorizării spre depunere a situaţiilor financiare, activele nu sunt reclasificate. Totuşi, în anexă, se vor prezenta informaţii cu privire la natura activului necurent şi circumstanţele care conduc la încadrarea acestuia în categoria activelor deţinute în vederea vânzării, data la care ar trebui să aibă loc vânzarea şi sectorul de activitate (în sensul descris de norma IAS 14 „Raportarea pe segmente") căreia îi aparţine activul.

5.5.3. | Evaluarea şi prezentarea în situaţiile financiare a activelor destinate cedării

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA achiziţionează, la 1.01.N, un echipament la un preţ de 200.000.000 lei, cheltuieli de transport incluse în factură 20.000.000 lei, TVA 19%. ALFA estimează o durată de utilitate de 10 ani şi o valoare reziduală de 20.000.000 lei pentru echipament. La sfârşitul exerciţiului N, deoarece există indicii de depreciere, echipamentul este testat pentru depreciere, valoarea recuperabilă determinată fiind de 180.000.000 lei. La 1.10. N+l, managementul întocmeşte un plan de vânzare a echipamentului şi întreprinde acţiuni pentru a găsi un cumpărător. Activul necurent este clasificat ca disponibil pentru vânzare. Valoarea justă a echipamentului este de 190.000.000 lei, iar cheltuielile ocazionate de vânzare sunt estimate la 30.000.000 lei. Vânzarea este estimată să aibă loc peste 6 luni. La sfârşitul exerciţiului N+l valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 150.000.000 lei.

înregistrările efectuate de societatea ALFA sunt următoarele: -

l .01 .N - achiziţia echipamentului:

+A,+A		+D	
		404	261.800.000
2131 Echipamente tehnologice		Furnizori de imobilizări	220.000.000
4426 TVA deductibilă			41.800.000

31.12.N - amortizarea pentru exerciţiul N:

+Ch		+(-A)
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortiarea imobilizărilor	2813 Amortizarea echipamentelor tehnologice	20.000.000

- 31.12.N - înregistrarea pierderii din depreciere:

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 -180.000.000 = 20.000.000 lei

+Ch	-H-A)	
6813	2913	20.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	

- amortizarea până la l. l O.N+1:

+Ch	+(-A);	
6811	2813	13.333.333
Cheltuieli de exploatare privind amortiarea imobilizărilor	Amortizarea echipamentelor tehnologice	

Recuperarea valorii contabile a activului prin utilizare devine secundară în raport cu recuperarea sa prin vânzare sau prin schimb. Deoarece în determinarea valorii amortizabile se ţine cont de valoarea reziduală, amortizarea determinată ar fi nesemnificativă.

Deci, începând cu 1.01.N+1, nu se mai înregistrează amortizarea pentru echipament.

STUDIU DE CAZ
(continuare)

înainte de clasificarea iniţială a echipamentului ca deţinut pentru vânzare, valoarea sa contabilă este determinată în conformitate cu IAS 16 „Imobilizări corporale".

Valoarea netă contabilă a echipamentului la 1.10.N+1 = 166.666.667 lei.

Valoarea justă mai puţin costurile de vânzare = 160.000.000 lei.

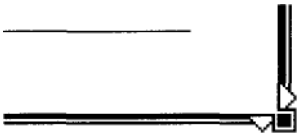
Societatea ALFA recunoaşte o pierdere de valoare pentru diferenţa dintre valoarea netă contabilă a echipamentului şi valoarea justă minus costurile de vânzare.

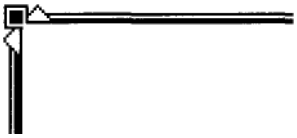
+Ch	+(-A)	
6813		
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		
	2913	6.666.667
	Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	

La 31.12.N+1, echipamentul trebuie evaluat, potrivit IFRS 5, la minimul dintre valoarea netă contabilă si valoarea justă diminuată cu costurile de cesiune:

înregistrarea pierderii de valoare:

+Ch	+(-	
6813	2913	10.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	





Societatea BETA achiziţionează la 1.11.N un autoturism la un preţ de 800.000.000 lei, TVA 19%. Vânzarea sa este estimată să aibă loc peste 6 luni. Managementul societăţii BETA nu a întreprins încă acţiuni de căutare a unui cumpărător dar în 2 luni va întocmi un program detaliat de vânzare. Valoarea justă a autoturismului este de 790.000.000 lei, iar cheltuielile ocazionate de vânzare sunt estimate la 3.000.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N, valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 810.000.000 lei.

La data achiziţiei, autoturismul este clasificat ca deţinut spre vânzare, înregistrările efectuate de BETA sunt următoarele:

- l. 11 .N - achiziţia autoturismului:

+A,+A	+D	
% 2133 Mijloace de transprt 4426 TVA deductibilă	404 Furnizori de imobilizări	952.000.000 800.000.000 152.000.000

- 1.11.N- pierderea din depreciere (deoarece la recunoaşterea iniţială autoturismul este evaluat la minimul dintre cost şi valoarea justă mai puţin costurile de vânzare):

+Ch 6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	13.000.000

Autoturismul nu este amortizat.

întreprinderea va recunoaşte un venit din orice creştere ulterioară a valorii juste mai puţin costurile de vânzare pentru un activ ' ^âa^^«^^:trebuie să depăşească'pierderea'dindepreciere ce a f ost recunoscută anterior, p&trivitlAS Jtf f«« *IFRS S,*

31.12.N - recunoaşterea venitului determinat de creşterea valorii juste mai puţin costurile de cesiune:

-(-A) 2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	+V 7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	13.000.000

r STUDIU DE CAZ

Societatea BETA deţine un echipament care la 31.12.N este clasificat ca disponibil pentru vânzare şi evaluat la valoarea justă mai puţin cheltuielile de cesiune. Vânzarea este estimată a avea loc peste un an şi 3 luni. Valoarea justă la 31.12.N este de 300.000.000 lei iar cheltuielile de cesiune sunt de 20.000.000 lei. Rata dobânzii lunară este de 0,8%.

La 31.12.N, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de cesiune este de 300.000.000 - 20.000.000/$(1,008)^{15}$ = 282.253.120 lei.

La 31.12.N+1, valoarea justă este de 295.000.000 lei, iar cheltuielile de cesiune sunt estimate la 21.000.000 lei.

Valoarea justă minus cheltuielile de cesiune = 295.000.000 -21.000.000/$(1,008)^{3}$= 274.496.042 lei.

Diminuarea valorii juste minus cheltuielile de cesiune se datorează:

- creşterii valorii actualizate a cheltuielilor de cesiune cu l .780.699 lei (de la 17.746.880 lei la 19.527.579 lei), ca urmare a trecerii tim pului, şi
- modificării estimărilor referitoare la valoarea justă si cheltuielile de cesiune.

La 31.12.N+1, societatea BETA va înregistra pierderea de valoare astfel:

+Ch,+Ch		
	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	7.757.078
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		5.976.379
666 Cheltuieli cu dobânzile		1.780.699

STUDIU DE CAZ

La 31.12.N, societatea BETA a aprobat un plan de vânzare a unui grup de active şi a iniţiat acţiuni de găsire a unui cumpărător. Din grupul de active fac parte:

- un teren care are o valoare netă contabilă de 400.000.000 lei (în urma testului de depreciere efectuat la 31.12.N);
- o clădire evaluată la l .500.000.000 lei;
- stocuri evaluate la valoarea realizabilă netă, conform IAS 2 „Stocuri", de 25.000.000 lei.

Se estimează o valoare justă mai puţin cheltuielile de cesiune pentru grupul de active de 1.900.000.000 lei.

înainte de clasificarea iniţială a grupului de active ca deţinut pentru vânzare, valorile contabile ale activelor sunt determinate potrivit standardelor aplicabile.

Grupul de active se evaluează la minimul dintre valoarea netă contabilă 1.925.000.000 lei şi valoarea justă diminuată cu cheltuielile de cesiune 1.900.000.000 lei.

Pierderea de valoare de 25.000.000 lei este alocată activelor necurente ce intră sub incidenţa IFRS 5 (deci nu este alocată stocurilor) astfel:

terenului: 25.000.000 lei x 400.000.000/1.900.000.000 = 5.263.158 lei;

clădirii: 25.000.000 lei x 1.500.000/1.900.000.000 = 19.736.842 lei.

+Ch			
6813			25.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		2911	5.263.158
		Provizioane pentru deprecierea terenurilor	
		2912	
		Provizioane pentru deprecierea clădirilor	
			19.736.842

O întreprindere va înceta să clasifice un activ sau grup de active ca deţinut în vederea vânzării dacă nu mai sunt îndeplinite criteriile menţionate de IFRS 5.

STUDIU DE CAZ

La sfârşitul exerciţiului N-1, societatea ALFA a clasificat un utilaj ca deţinut în vederea vânzării. La data clasificării, utilajul avea o valoare brută de 102.000.000 lei, amortizare cumulată de 20.000.000 lei, durată de viaţă utilă rămasă de 8 ani si o valoare reziduală de 2.000.000 lei. Valoarea justă mai puţin cheltuielile de cesiune este la sfârşitul exerciţiului N-1 de 78.000.000 lei. La l septembrie N, utilajul încetează a mai fi clasificat ca deţinut în vederea vânzării si are o valoare recuperabilă de 70.000.000 lei.

La sfârşitul exerciţiului N, se înregistrează o pierdere de valoare pentru utilaj de 4.000.000 lei. Utilajul încetează să mai fie amortizat.

Dacă imobilizarea face parte dintr-o UGT, valoarea sa recuperabilă este valoarea contabilă determinată după alocarea pierderii din depreciere identificată pentru UGT.

La l septembrie, utilajul este evaluat la minimul dintre:

- 82.000.000 lei - (82.000.000-2.000.000)78 x 8/12=75.333.333 lei, Şi
- 70.000.000 lei.

Societatea ALFA înregistrează pierderea de valoare astfel:

+Ch 6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	8.000.000

O întreprindere trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat ca fiind deţinut pentru vânzare precum si activele ce fac parte dintr-un grup de active clasificat ca fiind deţinut pentru vânzare separat de alte active din cadrul bilanţului. Datoriile dintr-un grup destinat cedării vor fi prezentate separat de alte datorii din cadrul bilanţului. Aceste active si datorii nu pot fi compensate şi prezentate ca o suma unică.

5.5.4.!:: Abandonul de activităţi

Activele necurente (sau grupurile de active) ce urmează a fi abandonate nu sunt clasificate ca deţinute în vederea vânzării, deoarece valoarea lor contabilă va fi recuperată în principal prin utilizare.

IFRS 5 solicită prezentarea următoarelor informaţii referitoare la abandonul de activităţi:

(a) ca sumă unică, în cadrul contului de profit si pierdere, totalul următoarelor valori:

i. profitul sau pierderea după impozitare aferent(ă) activităţilor întrerupte, şi

ii. profitul sau pierderea după impozitare recunoscut(ă) cu ocazia evaluării la valoarea justă mai puţin costurile de vânzare sau cu ocazia cedării activelor sau a grupurilor de active aparţinând activităţii abandonate.

(b) o analiză (în note sau în contul de profit şi pierdere) a sumei determinate mai sus pe:

- venituri, cheltuieli, profit sau pierdere înainte de impozitare din activităţile abandonate şi cheltuiala cu impozitul pe profit aferentă;
- câştigul sau pierderea din evaluarea la valoarea justă diminuată cu costurile de cesiune sau din cesiunea activelor sau grupurilor de active ce fac parte din activitatea abandonată şi cheltuiala cu impozitul pe profit aferentă;

(c) fluxurile nete de trezorerie aferente abandonurilor de activităţi atribuibile activităţilor din exploatare, investiţii şi finanţare.

5.6. Rezumat

O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că un activ a putut pierde din valoare. Dacă există un astfel de indiciu, întreprinderea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului. Indiferent dacă există sau nu indicii de depreciere, o întreprindere trebuie să testeze anual pentru depreciere:

- imobilizările necorporale cu durată de viaţă nedeterminată şi cele care nu sunt încă disponibile pentru utilizare (deoarece abilitatea lor de a genera suficiente avantaje economicie vii toare pentru recuperarea valorii contabile este mai incertă înainte de utilizare);
- fondul comercial achiziţionat într-o grupare de întreprinderi.

Atunci când există indicii că o imobilizare corporală sau ne-corporală a pierdut din valoare, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a acesteia. Valoarea recuperabilă este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă mai puţin costurile de vânzare si valoarea de utilitate a activului în cauză.

Activul este considerat a fi depreciat dacă valoarea recuperabilă este inferioară valorii nete contabile, în caz contrar, activul este apreciat valoric iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenţei.

Cel mai bun indicator pentru valoarea justă mai puţin costurile de vânzare este preţul dintr-un acord irevocabil de vânzare în cadrul unei tranzacţii cu preţ determinat obiectiv, ajustat cu costurile direct atribuibile cesiunii. Dacă nu există acord de vânzare irevocabil dar activul este tranzacţional pe o piaţă activă se utilizează preţul curent de cumpărare.

Valoarea de utilitate este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie generate de activ. Valoarea actualizată va fi calculată fără a lua în calcul fluxurile de trezorerie aferente impozitului pe profit, în determinarea valorii actualizate nu se

ţine seama de fluxurile de trezorerie generate de activităţile financiare. Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie să ţină seama de starea actuală a unui activ. Vor fi exceptate, în consecinţă, acele intrări sau ieşiri de trezorerie, apreciate că vor rezulta:

- dintr-o restructurare viitoare în care întreprinderea nu este încă angajată;
- cheltuielile de investiţii viitoare care vor ameliora sau vor creşte nivelul de performanţă al unui activ dincolo de nivelul iniţial. Pentru a evita luarea în considerare de două ori, rata de actualizare nu reflectă riscurile care au fost luate în considerare pentru stabilirea ratelor de creştere pe termen lung necesare ajustării fluxurilor de trezorerie.

6. O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat ca si chel tuială în contul de profit şi pierdere. Pentru activele reevaluate pierderea de valoare se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar după epuizarea acesteia este recunoscută în contul de profit si pierdere.

7. Unitatea Generatoare de Trezorerie (UGT) este cel mai mic grup de active ce include activul în cauză şi care generează intrări de trezorerie independente de intrările de trezorerie ge nerate de alte active sau grupuri de active.

8. Pentru o unitate generatoare de trezorerie, o pierdere de valoare trebuie să fie contabilizată dacă şi numai dacă valoarea sa recu perabilă este mai mică decât valoarea sa contabilă. Pierderea de valoare trebuie să fie repartizată, pentru a reduce valoarea contabilă a activelor UGT, în următoarea ordine:

   - mai întâi, fondului comercial afectat unităţii generatoare de trezorerie (dacă este cazul);
   - apoi, celorlalte active ale unităţii, în funcţie de prorata valorii contabile a fiecăruia.

9. Cu ocazia repartizării unei pierderi de valoare, valoarea conta bilă a unui activ nu trebuie să fie adusă la un nivel inferior celei mai mari valori dintre:

   - valoarea justă minus costurile de vânzare (dacă poate fi deter minată);

- valoarea sa de utilitate (dacă poate să fie determinată);
- zero.

10. O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că o pierdere de valoare contabilizată pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de trezorerie, în exerciţiile anterioare, s-a diminuat ori nu mai există.

11. Reluarea unei pierderi de valoare a unui activ sau a unei UGT trebuie să fie contabilizată imediat la venituri, în contul de profit şi pierdere, exceptând situaţia în care activul a fost contabilizat la o mărime reevaluată, conform unei alte norme internaţionale. Orice reluare a unei pierderi de valoare a unui activ reevaluat trebuie să fie tratată ca o reevaluare pozitivă, conform normelor IAS 16 şi respectiv IAS 38.

12. Valoarea netă contabilă majorată a unui activ, ca urmare a re luării unei pierderi din depreciere, nu trebuie să depăşească valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată în cazul în care activul nu s-ar fi depreciat, în alocarea reluării unei pierderi din depreciere pentru o UGT, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie majorată peste minimul dintre:

(a) valoarea recuperabilă (dacă este determinabilă); si

(b) valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată dacă nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere din depreciere în anii trecuţi.

13. O unitate generatoare de trezorerie căreia i s-a alocat fond co mercial va fi testată pentru depreciere anual, în condiţiile în care se constată că valoarea recuperabilă pentru unitatea gene ratoare de trezorerie este inferioară valorii contabile nete, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere care va fi alocată pentru a reduce valoarea contabilă netă a activelor unităţii generatoare de trezorerie:

a) mai întâi asupra fondului comercial;

b) apoi asupra altor active ale unităţii pe baza unei alocări pro porţionale.

14. IAS 36 interzice reluarea unei pierderi din depreciere recunos cute pentru fondul comercial.

15. O întreprindere clasifică un activ necurent (sau un grup de active) ca deţinut în vederea vânzării dacă valoarea sa conta bilă va fi recuperată mai degrabă prin vânzare decât prin utili zare.

16. Potrivit IFRS 5, amortizarea activelor necurente deţinute în ve derea vânzării şi a activelor ce fac parte dintr-un grup de active deţinut în vederea vânzării încetează să se mai înregistreze de la data clasificării lor în această categorie.

17. Un activ necurent clasificat ca deţinut pentru vânzare este eva luat la cea mai mică valoare dintre valoarea sa contabilă şi va loarea justă mai puţin costurile de vânzare. Costurile estimate cu vânzarea activului cuprind cheltuielile directe legate de vân zarea activului, care nu ar fi angajate dacă vânzarea nu ar avea loc, cu excepţia cheltuielilor de finanţare şi a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

18. întreprinderea va recunoaşte un venit din orice creştere ulte rioară a valorii juste mai puţin costurile de vânzare pentru un activ, dar acesta nu trebuie să depăşească pierderea din depre ciere ce a fost recunoscută anterior, potrivit IAS 36 sau IFRS 5.

19. Atunci când operaţiunea de vânzare se aşteaptă să intervină peste mai mult de un an, costurile de cesiune vor fi actualizate. Orice creştere în valoarea lor actualizată ca urmare a trecerii timpului determină înregistrarea unei cheltuieli financiare.

20. Pierderea din depreciere (şi orice câştig ulterior) recunoscută pentru un grup de active destinat cedării diminuează (sau majo rează) valoarea contabilă a activelor necurente din cadrul gru pului în ordinea prevăzută de IAS 36 astfel:

- în cazul unei pierderi de valoare, aceasta se impută cu pre cădere fondului comercial şi apoi activelor necurente pro porţional cu valoarea lor contabilă;
- reluarea ulterioară a pierderii afectează doar activele ne curente.

21. întreprinderea va evalua un activ care încetează a mai fi clasificat ca deţinut în vederea vânzării la cea mai mică valoare dintre:

- valoarea contabilă a activului înainte de clasificarea sa ca deţinut pentru vânzare ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul nu ar fi fost clasificat astfel şi
- valoarea recuperabilă a activului la data la care se ia decizia ulterioară ca activul să nu mai fie vândut. Ajustarea valorii activului care încetează a mai fi clasificat ca deţinut în ve derea vânzării afectează contul de profit şi pierdere, cu excepţia cazului în care activul este o imobilizare corporală sau necorporală ce a fost reevaluată, potrivit IAS 16 sau I AS 38, înainte de clasificarea sa ca deţinută în vederea vânzării (caz în care ajustarea va fi tratată ca o reevaluare pozitivă sau negativă).

5.7. Rezolvări ale exerciţiilor

Exerciţiul 1: Varianta corectă este b). Vezi paragraful anterior exerciţiului 1.

Exerciţiul 2: La o rată de 20%, valoarea de utilitate este de 29.775 u.m. Valoarea justă mai puţin costurile de cesiune este de 35.000 u.m.

Valoarea recuperabilă = max (29.775; 35.000) = 35.000 u.m.

Pierderea de valoare = 40.000 - 35.000 = 5.000 u.m.

Exerciţiul 3: Valoarea contabilă netă = 500.000 - 300.000 = 200.000 mii lei;

Calculul valorii de utilitate:

N+l: 15.000 x 0,870 = 13.050 mii lei;

N+2: (+) 20.000 x 0,756 = 15.120 mii lei;

N+3: (+) 50.000 x 0,658 = 32.900 mii lei;

N+4: (+) 30.000 x 0,572 =17.160 mii lei;

N+5: (+) 10.800 x 0,497 = 5.368 mii lei.

(=)Valoare de utilitate = 83.598 mii lei.

Valoarea justă mai puţin costurile de cesiune este de 120.000 mii lei.

Valoarea recuperabilă = max (83.598; 120.000) = 120.000 mii lei.

Deprecierea = 200.000 - 120.000 = 80.000 mii lei.

întrucât echipamentul a fost reevaluat în trecut, deprecierea se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente iar diferenţa va afecta contul de profit si pierdere:

105 = 2131 60.000 mii lei

6813 = 2913 20.000 mii lei

Exerciţiul 4: Dacă nu ar exista o piaţă activă pentru producţia SI, atunci SI şi Sil vor forma o UGT. Dacă ar exista o piaţă activă,

atunci cele două secţii ar reprezenta UGT separate chiar dacă SI nu vinde nimic pe această piaţă.

Exerciţiul 5: Mutarea utilajului A într-o altă UGT nu este justificată economic deoarece D şi E generează fluxuri de trezorerie independent de A. întreprinderea urmăreşte să beneficieze de deprecierea lui A pentru a-şi diminua rezultatul. Dacă 1-ar lăsa pe A în UGT alături de B şi C, nici o depreciere nu ar fi constatată în contabilitate. Includerea lui A în aceeaşi UGT cu D şi E se face cu vădita intenţie de a afecta rezultatul cu deprecierea UGT formată din A, D, şi E.

Exerciţiul 6: Valoarea de utilitate = 330.000.000 lei.

Valoarea justă mai puţin costurile de cesiune = 275.000.000 lei;

Valoarea contabilă a echipamentului după constatarea pierderii din depreciere = max (330.000.000; 275.000.000) = 330.000.000 lei;

Deprecierea aferentă echipamentului = 105.000.000 lei;

Valoarea contabilă a echipamentului = 350.000.000 lei;

Deprecierea imputată echipamentului = 350.000.000 -330.000.000 lei = 20.000.000 lei;

Deprecierea echipamentului ce trebuie imputată celorlalte două active ale UGT = 105.000.000 - 20.000.000 = 85.000.000 lei;

Deprecierea imputată terenului = 85.000.000 x 100.000.000/ 650.000.000 = 13.076.918 lei;

Deprecierea imputată clădirii = 85.000.000 x 550.000.000/ 650.000.000 = 71.923.082 lei;

Deprecierea totală aferentă terenului = 30.000.000 + 13.076.918 = 43.076.918 lei;

Diferenţa aferentă clădirii = 165.000.000 + 71.923.082 = 236.923.082 lei.

6813	= %	300.000.000
	2913	20.000.000
	2911	43.076.918
	2912	236.923.082

Exerciţiul?: -31.12.N:

Amortizarea = 25.000.000 lei; Valoarea netă contabilă = 475.000.000 lei; Valoarea recuperabilă = 400.000.000 lei; Pierderea de valoare = 75.000.000 lei. 6813 = 2912 75.000.000 lei

- 31.12.N+1:

Amortizarea = 400.000.000/19 = 21.052.631 lei;

Valoarea netă contabilă = 378.947.369 lei;

Valoarea recuperabilă = 460.000.000 lei;

Aprecierea de valoare = 81.052.631 lei;

Valoarea netă pe care ar fi avut-o clădirea dacă nu s-ar fi depreciat în trecut 500.000.000 - 25.000.000 x 2 = 450.000.000 lei.

Deoarece pierderea de valoare nu mai există trebuie reluat provizionul pentru depreciere.

2912 = 7813 71.052.631

Observaţi că nu se reia întregul provizion deoarece după a-ceastă operaţie valoarea netă a activului nu trebuie să fie mai mare decât cea care s-ar fi obţinut dacă acesta nu s-ar fi depreciat în trecut.

Proba: 378.947.369 + 71.052.631 = 450.000.000 lei.

Exerciţiul 8: Amortizarea = 450.000.000/18 = 25.000.000 lei

Exerciţiul 9: în urma reluării deprecierii, valoarea activului nu trebuie să depăşească min. (160.000; 155.000) = 155.000 mii lei;

Dacă am relua întreaga pierdere de valoare de 78.873, valoa-rea netă a activului ar fi de 85.828 + 78.873 = 164.701 mii lei;

Diferenţa 164.701 - 155.000 = 9.701 mii lei nu se reia la venituri.

Deci, pierderea de valoare care se reia la venituri este de 78.873 - 9.701 = 69.172 mii lei.

5.8. Teste grilă de autoevaluare

1. Valoarea recuperabilă este:
   a) max (valoare de utilitate; valoare contabilă netă);
   b) max (valoarea justă minus costurile de cesiune; valoare con tabilă netă);
   c) min (valoare de utilitate; valoarea justă minus costurile de cesiune);
   d) max (valoare utilitate; valoarea justă minus costurile de ce siune);
   e) min (valoare de utilitate; valoarea justă minus costurile de cesiune).

2. La sfârşitul exerciţiului N, întreprinderea deţine un echipament tehnologic despre care se cunosc următoarele informaţii:
   - valoarea contabilă 700.000 mii lei;
   - amortizarea cumulată 200.000 mii lei;
   - valoarea justă minus costurile de cesiune 200.000 mii lei;
   - valoarea de utilitate 350.000 mii lei;
   - rezervă din reevaluare existentă 70.000 mii lei.

La sfârşitul exerciţiului N+l, valoarea justă a echipamentului este de 520.000 mii lei iar durata de amortizare este reestimată la 5 ani.

Care sunt înregistrările contabile privind recunoaşterea şi reluarea deprecierii echipamentului tehnologic?

a) In exerciţiul N:

105	=	70.000.000
213 6813	=	80.000.000
2913		

în exerciţiul N+l: 80.000.000

2913	=	40.000.000
7813 2131	=	
105		

b) în exerciţiul N:

6813 = 150.000.000
2913

în exerciţiul N+1: 80.000.000
2913 = 70.000.000
7813 2131 =
105 70.000.000

c) în exerciţiul N: 80.000.000
105 =
213 6813 = 80.000.000
2913 320.000.000

în exerciţiul N+1:
2913 = 70.000.000
7813 2131 = 80.000.000
105

d) în exerciţiul N: 80.000.000
105 = 40.000.000
213 6813 =
2913 150.000.000

în exerciţiul N+1:
2131 =
105 2913 = 150.000.000
7813

e) în exerciţiul N:

6813 =
2913

în exerciţiul N+l:

2913 =
7813

în previzionarea fluxurilor viitoare de trezorerie se ţine seama de:

a) încasări şi plăţi de dobânzi;
b) plăţi de impozit pe profit;
c) plata de salarii;
d) fluxuri generate de reparaţii capitale în care întreprinderea

nu este angajată;

e) fluxuri generate de restructurări de activităţi în care între prinderea nu este angajată.

4. O UGT este alcătuită din activele A, B şi C care au o valoare contabilă netă de 100.000.000 lei, 50.000.000 lei si respectiv de 150.000.000 lei. Valoarea recuperabilă a UGT este de 200.000.000 lei. Pentru activul A, poate fi determinat preţul de vânzare iar acesta este de 75.000.000 lei, iar pentru celelalte două active nu pot fi determinate nici preţul net de vânzare si nici valoarea de utilitate. Cum este alocată deprecierea UGT între activele componente?

a) 33,3 mii. lei; 50 mii. lei;	16,67 mii. lei;	56,25 mii. lei;
b) 25 mii. lei;	18,75 mii. lei;	33,4 mii. lei;
c) 33,3 mii. lei;	33,3 mii. lei;	O mii. lei; 75
d) 100 mii. lei;	O mii. lei;	mii. lei.
e) O mii. lei;	25 mii. lei;	

5. Nu intră în aria de aplicabilitate a IAS 36:

a) investiţiile în filiale;

b) investiţiile în întreprinderile asociate;

c) întreprinderile în asocierile în participaţie;

d) imobilizările corporale;

e) investiţiile imobiliare evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40.

6. Care din următoarele afirmaţii este adevărată, potrivit I AS 36:

a) unităţile generatoare de trezorerie care conţin fond comercial sunt testate pentru depreciere atunci doar când există indicii de depreciere;

b) fiecare UGT sau grup de UGT cărora le este locat fond comercial reprezintă cel mai redus nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopuri manageriale;

c) unităţile generatoare de trezoerie ce conţin fond comercial pot fi mai mari decât segmentele utilizate în raportarea pe segmente, conform IAS 14;

d) fondul comercial este testat pentru depreciere la fel ca activele suport;

e) fondul comercial trebuie alocat fiecărei UGT indentificate.

7. Care din afirmaţiile de mai jos este adevărată cu privire la eva luarea unui activ necurent clasificat ca deţinut în vederea vânzării:

a) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă şi valoarea justă minus cheltuielile de cesiune;

b) este evaluat la maximul dintre valoarea contabilă şi valoarea justă minus cheltuielile de cesiune;

c) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă şi valoarea justă;

d) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă;

e) va continua să fie amortizat.

8. Pierderea din depreciere pentru un grup de active deţinut în vederea vânzării este alocată:

a) tuturor activelor grupului proporţional cu valoarea conta bilă;

b) tuturor activelor necurente ale grupului proporţional cu valoarea contabilă;

c) întâi fondului comercial şi apoi celorlalte active ale grupului proporţional cu valoarea contabilă;

d) întâi fondului comercial şi apoi celorlalte active necurente ale grupului ce intră în aria de aplicabilitate a IFRS 5 pro porţional cu valoarea contabilă;

e) niciuna din variantele de mai sus.

9. Care din următoarele afirmaţii este adevărată, potrivit I AS 36?

a) o UGT este cel mai larg grup de active căruia îi aparţine activul în cauză;

b) valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă ale unei UGT sunt determinate grupând aceleaşi active şi datorii;

c) o UGT este aceeaşi indiferent dacă testul de dereciere se face la nivelul filialei (în vederea întocmirii situaţiilor finan ciare individuale) sau la nivelul grupului;

d) o UGT conţine doar imobilizări corporale;

e) UGT-urile care conţin imobilizări necorporale cu durată de viaţă nedeterminată sunt testate pentru depreciere doar când există indicii de depreciere.

10. Societatea ALFA deţine un utilaj ce urmează a fi abandonat şi un grup de active deţinut în vederea vânzării care conţine un echipament, o clădire, un stoc de marfă şi un activ de impozit amânat. Care din afirmaţiile de mai jos este adevărată?

a) utilajul abandonat va fi clasificat ca deţinut în vederea vân zării şi toate activele din grupul deţinut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

b) utilajul abandonat nu va fi clasificat ca deţinut în vederea vânzării şi toate activele din grupul deţinut în vederea vân zării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

c) utilajul abandonat are valoare contabilă nulă şi toate activele din grupul deţinut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

d) utilajul abandonat nu va fi clasificat ca deţinut în vederea vânzării, clădirea şi echipamentul din grupul deţinut în ve derea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5, iar activul de impozit amânat şi stocul sunt evaluate potrivit standardelor relevante;

e) utilajul abandonat va fi clasificat ca deţinut în vederea vân zării, clădirea şi echipamentul din grupul deţinut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5, iar activul de impozit amânat si stocul sunt evaluate potrivit standardelor re levante.

Răspunsurile la testele grilă de autoevaluare

Capitolul 1	1-d); 2-a); 3-d); 4-b); 5-d); 6-e); 7-d); 8-a); 9-c); 10-a).
Capitolul 2	1-c); 2-a); 3-b); 4-e); 5-e); 6-b); 7-c); 8-b); 9-d);10-c)
Capitolul 3	l-c);2-a); 3-c); 4-a); 5-b); 6-c); 7-b); 8-d); 9-d); 10-a)
Capitolul 4	1-d); 2-a); 3-b); 4-e); 5-c); 6-b);7-b); 8-d);9-e); 10-a)
Capitolul 5	1-d); 2-a); 3-c); 4-b); 5-e); 6-b); 7-a); 8-d); 9-b); 10-d);

BIBLIOGRAFIE

1. **Bunea Şt.** - *Monocromie si policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor,* Editura Economică, Bucureşti, 2005.

2. **Cearns K.** - *Impairement:understanding* Accountancy (International edition), voi. 123, no. 1267, march 1999.

3. **Epstein B. J.; Mirza A.A.** - *Interpretation and application of International Accounting Standards,* John Wiley & Sons. Inc., 2002.

4. **Feleagă** N. - *Sisteme contabile comparate,* ediţia a Il-a, voi. l, Contabilităţile anglo-saxone, Editura Economică, Bucureşti, 1 999.

5. **Feleagă** N. - *Sisteme contabile comparate,* ediţia a Il-a, voi. 2 şi 3, Normele contabile internaţionale, Editura Economică, Bucureşti, 2000.

6. **Feleagă** N. - *Controverse contabile,* Editura Economică, Bucureşti, 1 996.

7. **Feleagă N.; lonascu I.** - *Tratat de contabilitate financiară,* voi. l şi 2, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

8. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Politici si opţiuni contabile,* Editura Eco nomică, Bucureşti, 2004.

9. **Feleagă N.; Malciu Liliana; Bunea Şt.** - *Bazele contabilităţii - o abordare europeană si internaţională,* Editura Economică, Bucureşti, 2002.

10. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Provocările contabilităţii internaţionale la cumpăna dintre milenii - modele de evaluare si investiţii imateriale,* Editura Economică, Bucureşti, 2004.

11. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Recunoaştere, evaluare si estimare în contabilitatea internaţională,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.

12. **Hongren Ch.; Foster G.; Datar** S. - *Cost Accounting,* Prentice Hali, 1997.

13. **Kieso, D.E.; Weygandt J.J.; Warfield T.D.** - *Intermediate Accounting,* New York, John Wiley & Sons, Inc., New York, llth edition, 2004.

14. **Malciu Liliana** - *Cererea si oferta de informaţii contabile,* Editura Economică, Bucureşti, 1998.

15. **Malciu Liliana** - *Contabilitate creativă,* Editura Economică, Bucureşti, 1999.

16. Malciu Liliana; Feleagă N. - Reglementare şi practici de consolidare a conturilor - Din orele astrale ale Europei contabile, Editura CECCAR, Bucureşti^ 2004.

17. Malciu Liliana; Feleagă N. - *Reformă după reformă: contabilitatea din România în faţa unei noi provocări, Volumul l, Eseuri si analiza standardelor IAS-IFRS,* Editura Economică, Bucureşti, 2005.

18. Săcărin M. - *Contabilitate aprofundată,* Editura Economică, Bucureşti, 2004.

19. Simmonds A. - *Fundamentally impaired,* Accountancy, voi. 131, no. 1318, june 2003.

20. *** - First-time adoption - fair value as deemed cost, IFRS NEWS Shedding light on the lASB's activities, issue 13, noiembrie, PWC, 2003.

21. *** - Revenue recognition - principles in search of guidance, IFRS news Shedding light on lASB's activities, issue 7, april 2003.

22. *** - Guidance on Implementing IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, International Accounting Standards Board, 2004.

23. *** - IAS 36 Impairement of assets: impact, issues and valuation, Ernst&Young, 2004.

24. *** - Improvements project -14 revised standards published - IFRS news Shedding light on lASB's activities, issue 15, ianuarie 2004.

25. *** - Colecţia Revistei CECCAR, 2000-2005.

26. *** - Ghid practic de aplicare a Standardelor Internationale de Contabilitate, Editura Economică, Bucureşti, 2001.

27. *** - OMF 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

28. *** - OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

29. *** - Standardele Internaţionale de Contabilitate, 2002, Editura Economică, Bucureşti, 2002.